قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي

دراسة ميدانية

إعـداد

عمر محمد مسلم الحواتمه

إشراف

الأستاذ الدكتور

عبد النـاصر نور

قدمت هذه الرسالة استكمالاً لمتطلبات الحصول على درجة الماجستير في المحاسبة

قسم المحاسبة

كليـة الأعمال

جامعة الشرق الأوسط

2010 م

تـفـويـض

أنـا الموقع أدنـاه "عمر محمد مسلم الحواتمه" أفوض جامعة الشرق الأوسط بتزويد نسخ من رسـالتي للمكتبـات الجامعية أو المؤسسـات أو الهيئـات أو الأشخـاص المعنية بـالأبحـاث والـدراسـات العلمية عند طلبهـا.

الاسم: عمر محمد مسلم الحواتمه

التوقيع:

التـاريخ: / 1 / 2011م

قرار لجنة المناقشة

نوقشت هذه الرسالة وعنوانها :

قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي : دراسة ميدانية

وأجيزت بتاريخ 26 / 12 /2010 م

أعضاء لجنة المناقشة		الجامعة	التوقيع
الأستاذ الدكتور محمد عطيه مطر	**رئيساً**	الشرق الأوسط	....
الأستاذ الدكتور عبد الناصر ابراهيم نور	**مشرفاً**	الشرق الأوسط	....
الدكتور خالد راغب الخطيب	**عضواً خارجياً**	البترا	....

شكر وتقدير

الحمد لله على فضله وإحسانه، أسبغ علينا نعمه ظاهرة وباطنه، فله الحمد في الأولى والآخرة، وله الشكر والثناء الحسن، والصلاة والسلام على حبيبنا ونبينا محمد وعلى آله وصحبه وسلم.

كما يطيب لي والمقام هنا لرد الفضل لأهله والتقدم بالشكر والعرفان للأستاذ الدكتور عبد الناصر نور على تكرمه بالإشراف على هذه الرسالة وتوجيهاته السديدة، وتصويباته المفيدة بالرغم من إنشغاله وكثرة إرتباطاته العلمية والعملية حفظه الله على حرصه نحو الإرتقاء العلمي بطلابه. وإلى أصحاب السعادة أعضاء لجنة المناقشة لتفضلهم بالموافقة على مناقشة رسالتي والحكم عليها. ولا يفوتني شكر عميد الدراسات العليا الأستاذ الدكتور محمد مطر.

والشكر موصولاً لأساتذة جامعة الشرق الأوسط والعاملين فيها وعلى الأخص أساتذة كلية الأعمال وقسم المحاسبة الكرام. وإلى الأردن الحبيب.

وإن أنسى فلا أنسى شكر جميع من أعانني بجهده أو وقته أو دعائه سواء من الأقارب أو الأصدقاء أو الأحباب أو الزملاء سائلاً الله العلي الكريم أن يجعل كل ما قدمه أولئك في موازين حسناتهم وأن يجزل لهم الأجر والمثوبة.

الباحث

عمر محمد مسلم الحواتمه

الإهداء

أهدى هذا الجهد والعمل إلى ....

الأردن الحبيب ومؤسستي الغالية

والدي رحمه الله وجزاه خير الجزاء

ووالدتي أمد الله في عمرها وجعلها ذخراً لي

لهم جميعا أهدي ثمرة جهدي ...

الباحث

عمر محمد مسلم الحواتمه

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

قائمة المحتويات

قائمة الجداول

قائمة الجداول

قائمة الجداول

قائمة الجداول

قائمة الملاحق

قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات الصناعية المساهمة العامة المتداولة في سوق عمان المالي

دراسة ميدانية

إعـداد

عمر محمد مسلم الحواتمه

إشراف

الأستاذ الدكتور

عبد الناصر نور

الملخص باللغة العربية

هدفت الدراسة إلى قياس مدى تحقق الإفصاح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية، والتعرف على مدى أهمية قيمة رأس المال في تحديد مدى التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الثلاثة (المعيار المحاسبي الدولي "1" بعنوان **عرض القوائم المالية؛** المعيار المحاسبي الدولي "2" بعنوان **المخزون؛** المعيار المحاسبي الدولي "16"بعنوان **المعدات والممتلكات والمصانع).**

ولتحقيق أهداف الدراسة قام الباحث بتحليل القوائم المالية لـ (10) شركات صناعية مساهمة عامة متداولة في سوق عمان المالي متفاوتة في رأس مالها. وفي ضوء ذلك جرى جمع وتحليل البيانات واختبار الفرضيات باستخدام الحزمة الاحصائية للعلوم الاجتماعية SPSS.

وتم استخدام العديد من الأساليب الاحصائية لتحقيق أهداف الدراسة وبعد إجراء عملية التحليل لبيانات الدراسة وفرضياتها توصلت الدراسة إلى عدد من النتائج كان أهمها:

1. بلغت نسبة التفسير الإجمالية للمعايير المحاسبية الثلاثه المعتمده في الدراسة الحالية بالشركات الصناعية المساهمة العامة مجتمع الدراسة بلغت (59.731%). وأن المعيار المحاسبي الدولي الأول فسر ما نسبته (43.484%). فيما فسر المعيار المحاسبي الدولي الثاني ما نسبته (6.270%). وأخيراً، فسر المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر ما نسبته (9.977%).

2. لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05). ولا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05). لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05). ولا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والايضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

3. وجود اختلاف ذو دلالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

وقد أوصت الدراسة بما يلي:

4. إهتمام الشركات الصناعية المساهمة العامة بالإفصاح والتطبيق لبنود القوائم المالية غير المفصح عنها ذات العلاقة بالمعايير المحاسبية الدولية رقم (المعيار المحاسبي الدولي "1" بعنوان **عرض القوائم المالية**؛ المعيار المحاسبي الدولي "2" بعنوان **المخزون**؛ المعيار المحاسبي الدولي "16"بعنوان **المعدات والممتلكات والمصانع**).

5. اجراء دراسة عن مدى تطبيق الإفصاح المحاسبي لمعايير المحاسبة الدولية (المعيار المحاسبي الدولي "1" المتعلق بـ **عرض القوائم المالية**؛ المعيار المحاسبي الدولي "2" المتعلق بـ **المخزون**؛ المعيار المحاسبي الدولي "16"المتعلق بـ **المعدات والممتلكات والمصانع**).

ABSTRACT

Measurement the Extent of disclosure in Published financial Statements of Jordanian Industrial Publicsharholding companies traded on the Amman stocks exchange: An Empirical study

Prepared by:
Omar Mohammad AL-Hawatmeh

Supervised by:

Dr.Prof
Abdul Naser Nour

This study aimed to Measure the Extent of disclosure in Jordanian Industrial shareholding public companies, and to identify the importance of capital and reflection on the commitment to industrial corporations for the application of international accounting standards of the three (IAS "1" Presentation Of Financial Statement; "2" Inventories; "16" Property , Plant and Equipment).

To achieve the objectives of the study, the researcher analyzed the financial statements for (10) of the Public industrial sharholding companies traded on the Amman Financial Market degrees in the capital. In light of this the collection and analysis of data and test hypotheses using statistical package for social sciences SPSS.

Was to use several statistical methods to achieve the objectives of the study and after a process analysis of data, the study hypotheses and reached a number of results, including:

1. Percentage of the overall interpretation of the three accounting standards adopted in the current study of industrial firms to contribute to the general population of the study was (59.731%). And IAS "1" Presentation Of Financial Statement first interpreted to represent (43.484%). As interpreted by the International Accounting Standard "2" Inventories; (6.270%). Finally, interpreted IAS "16" Property, Plant and Equipment is the first of (9.977%).

2. There is no statistical significant difference of the nature and limits of information disclosure required in the income statement of the industrial establishments according to the difference in the capital, according to the rules of disclosure set forth in the IAS "1" Presentation Of Financial Statement at level (0.05). There is a statistically significant difference to the nature and limits of disclosure required in the information sheet issued by the industrial establishments according to the difference in the capital, according to the rules of disclosure set forth in the IAS "1" Presentation Of Financial Statement at level (0.05). There is no statistical significant difference of the nature and limits of information disclosure required in the statement of cash flows of the industrial establishments according to the difference in the capital, according to the rules of disclosure set forth in the IAS "1" Presentation Of Financial Statement at level (0.05). There is no statistical significant difference nature and extent of disclosure required in the information contained in the notes and the notes to the financial statements issued for industrial installations as the difference in the capital, according to the rules of disclosure set forth in the IAS "1 Presentation Of Financial Statement " at level (0.05).

3. There is statistical significant difference to the nature and limits of information disclosure required in the list of property rights of the industrial establishments according to the difference in

the capital, according to the rules of disclosure set forth in the IAS "1" Presentation Of Financial Statement at level (0.05).

The study recommended the following:

1. Interest of public industrial companies to disclosure and application of the terms of the financial statements is disclosed the relevant international accounting standards (IAS "1" Presentation of Financial Statement; "2" Inventories; "16" Property, Plant and Equipment).

2. Making a study on the extent of application disclosure to accounting International Accounting Standards (IAS "1" Presentation of Financial Statement; IAS "2" Inventories and IAS "16" Property, Plant and Equipment).

الفصل الأول

الإطار العام للدراسة

(1 - 1) : المقدمة

انطلاقا من قيام سوق عمان المالي الأردني بتوسيع دائرة الإفصاح ومن مواصلة العمل على مشروع الإفصاح المستمر، ظهر لدى الباحث اهتمام سوق المال برفع مستوى الإفصاح في سوق عمان المالي الأردني ويرى الباحث أن ذلك الاهتمام نتج عن ذلك كثرة المشاكل التي حدثت للمستثمرين من جراء غياب بعض الإفصاحات المفقودة والتلاعب بالمعلومات الداخلية للشركات واستغلالها لدى بعض المستثمرين، وتحقيقهم ميزة عن المستثمرين الآخرين الذين لا يستطيعون الحصول على هذه المعلومات، ما يخلق نوع من الإرباك والفوضى لمستوى الأداء داخل السوق .

وعلى ذلك تأتي قضية الإفصاح على رأس قائمة القضايا التي يهتم بها المتعاملون في سوق الأوراق المالية والجهات الرقابية القائمة على شؤون هذا السوق .وذلك لأن الإفصاح ضمان لسلامة حركة التعامل وكذلك ضمان للعدالة بين المتعاملين في السوق ومنع استئثار طرف بفرصة لا تتاح لآخر، وهذا ما دعى الباحث الاهتمام بظاهرة الإفصاح وقياس مدى تحققها في الشركات الأردنية.

(1 - 2) : مشكلة الدراسة وأسئلتها

استناداً إلى المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" بعنوان عرض القوائم المالية والمعايير المحاسبية ذات الصله التي تتعلق بموضوع الدراسة التي تتناول متطلبات الإفصاح التي يجب توفرها في التقارير المالية المنشورة وقانون الشركات المؤقت رقم 1997/22م التي تنظم متطلبات الإفصاح في التقارير المالية في المملكة الأردنية الهاشمية و قانون رقم 1990/1 م المعدل بموجب القانون رقم (31) لسنة 1992 م الخاص بسوق عمان المالي الذي اوجب توافر متطلبات أخرى لم يتطرق لها قانون الشركات والقرار رقم (45) لعام

1989 م) الصادره عن جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين التي تتضمن ضرورة الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية بدأ منذ 1990/1/1م فأنة يمكن توضيح مشكلة الدراسة في تركيز وتلخيص الأحداث المالية والاقتصادية في تقارير مكثفة ، قد زادت سواء كان ذلك في الأردن أو خارجة وما نحن بصدد دراسته هو في الأردن وذلك نتيجة تعقيد بعض العمليات المالية والاقتصادية في بعض المجالات ومنها عقود التأجير الرأسمالية والشركات متعددة الجنسية واندماج المشروعات ومن اجل تمكين الأطراف مستخدمي معلومات القوائم المالية ومنهم المالكون والمستثمرون وجهات التدقيق والمحللون الماليون والجهات الحكومية من اجل اتخاذ القرارات استنادا إلى المعلومات التي تحتويها القوائم المالية أصبح الإفصاح عنها أمرا حتميا وضروريا خاصة في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية موضوع الدراسة بصفة عامة نظرًا لقيام العديد من الباحثين بقياس الإفصاح بالمقياس الذي قدمته مؤسسة Standard and Poor المالية الأمريكية. وكانت نتيجة هذا التطبيق أنه طبق على دول عديدة وبناء على ذلك ونظرًا لأهمية ذلك فقد قام الباحث بصياغة أسئلة الدراسة وكما هو موضح أدناه :

1. ما مدلول الإفصاح المحاسبي ؟
2. هل تتساوى المعايير المحاسبية الدولية الثلاثه (المعيار المحاسبي الدولي "1" المتعلق بـ عرض القوائم المالية؛ المعيار المحاسبي الدولي "2" المتعلق بـ المخزون؛ المعيار المحاسبي الدولي "16" المتعلق بـ المعدات والممتلكات والمصانع) في اهميتها النسبية للافصاح في الشركات الصناعية المساهمة العامة ؟
3. هل توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات القوائم المالية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" المتعلق بـ عرض القوائم المالية .

(1 - 3) : فرضيات الدراسة

انسجاماً مع أهداف ومشكلة الدراسة فقد قام الباحث بصياغة الفرضيات التالية :

Ho_1: لا تتساوى المعايير المحاسبية الدولية الثلاثه (المعيار المحاسبي الدولي "1" المتعلق بـ عرض القوائم المالية؛ المعيار المحاسبي الدولي "2" المتعلق بـ المخزون؛ المعيار المحاسبي الدولي "16" المتعلق بـ المعدات والممتلكات والمصانع) في أهميتها النسبية للافصاح في الشركات الصناعية المساهمة العامة مجتمع الدراسة .

Ho_2: لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات (قائمة الدخل و قائمة المركز المالي و قائمة حقوق الملكية و قائمة التدفقات النقدية و الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية) الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05). يشتق منها الفرضيات الفرعية التالية :

Ho_{2-1}: لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

Ho_{2-2}: لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

Ho_{2-3}: لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

Ho_{2-4}: لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

Ho_{2-5}: لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

(1 - 4) : أهمية الدراسة

تكمن أهمية هذه الدراسة في الفائدة المتوخاة من الإفصاح في الشركات الصناعية المساهمة العامة في الأردن إلى ما يلي :

1. إن وصول المعلومات الملائمة إلى المستثمرين والمقرضين والمتعاملين في سوق المال سوف يسهم في زيادة كفاءة ونشاط الشركات (طارق حماد، 2006) وعلى ذلك يعد الإفصاح ركيزة التعاملات في البورصة وهي نقلة يفتقدها السوق حيث أن المعلومات غير متاحة للجميع (أحمد رجب، 2006).

2. الإفصاح يمنع ظهور المضاربات غير المبنية على أساس المعلومات حيث أن المضاربة تستند إلى توفير معلومات غير متاحة للآخرين للاستفادة منها بالبيع أو الشراء حسب نوعية المعلومات ، وتحقيق مكاسب أو تجنب خسائر قبل أن يحصل باقي المتعاملين بالبورصة على هذه المعلومات .

3. يمنع الإفصاح يمنع تسرب المعلومات الداخلية من الشركات، وبالتالي تحقيق كفاءة في الأداء في السوق بحيث لا يستطيع المستثمر بدون الإفصاح أن يطمئن بعد حصوله على السعر العادل لأوامر الشراء والبيع في الأسواق .

4. يحد الإفصاح من عملية الشائعات وعدم تماثل المعلومات.

(1 - 5) : أهداف الدراسة

تتمثل أهداف الدراسة في تحقيق ما يلي :

1. التعرف على الإطار المفاهيمي للإفصاح .
2. التعرف على الجهود المبذولة من هيئة الأوراق المالية لزيادة وتحقيق الإفصاح .
3. التعرف على الآليات التي يمكن من خلالها تحقيق الإفصاح في سوق عمان المالي.
4. التعرف على مدى توافر الإفصاح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.
5. التعرف على مدى أهمية قيمة رأس المال وإنعكاسه على التزام الشركات الصناعية المساهمة العامة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية الثلاثه (المعيار المحاسبي الدولي "1" المتعلق بـ عرض القوائم المالية؛ المعيار المحاسبي الدولي "2" المتعلق بـ المخزون؛ المعيار المحاسبي الدولي "16" المتعلق بـ المعدات والممتلكات والمصانع).

(1 - 6) : حدود الدراسة

تشمل حدود الدراسة وقتها ومكانها ومجالها التطبيقي، لذلك فان وقت إجراء هذه الدراسة ابتداء من الفصل الدراسي الصيفي من العام الجامعي 2010 ويقتصر مكانها على الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي، ومجال هذه الدراسة التطبيقي سيكون في مدى تحقيق الإفصاح في التقارير المالية في الشركات الصناعية المساهمة المتداولة في سوق عمان المالي .

(1 - 7) : محددات الدراسة

يمكن إيجاز أهم المحددات للدراسة كما يلي:

1. أن الدراسة الحالية تتطرق إلى معالجة مدى تطبيق بنود الإفصاح للشركات الصناعية المساهمة العامة المنصوص عليها في المعايير المحاسبية والمتعلقة بالمعايير (المعيار المحاسبي الدولي "1" المتعلق بـ عرض القوائم المالية؛ المعيار المحاسبي الدولي "2" المتعلق بـ المخزون؛ المعيار المحاسبي الدولي "16" المتعلق بـ المعدات والممتلكات والمصانع) فقط .
2. تم الإعتماد على التقارير المالية المنشورة للشركات عينة الدراسة للفترة ما بين 2006 ــ 2009 وهي لمدة اربع سنوات فقط.
3. واجه الباحث صعوبات في الحصول على التقارير المالية للفترة ما بين 2006 ــ 2009.

(1 - 8) : التعريفات الإجرائية لمصطلحات الدراسة

الإفصاح:

يقتضي معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إن تفصح المنشاة عن المعلومات المقارنة (بموجب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) للفترة السابقة . واقترح البعض انه يجب على منشات تتبنى المعايير الدولية للمرة الأولى أن تفصح عن المعلومات المقارنة لأكثر من فترة سابقة وبالنسبة للمنشآت التي طبقت مسبقا المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، يكون للمستخدمين عادة إمكانية الوصول إلى البيانات المالية المعدة على أساس مقارن لعدة سنوات (جمعية المجمع العربي للمحاسبين، 2009 : 154).

بيان المركز المالي:

العلاقة بين الأصول والالتزامات وحقوق الملكية لمنشأة معينة كما تم الإبلاغ عنها في قائمة المركز المالي (جمعية المجمع العربي للمحاسبين، 2009 : 2771).

قائمة الدخل:

هي احد أهم القوائم المالية والتي يتم اعدادها للوقوف أو الوصول إلى معرفة الربح أو الخسارة من خلال مقارنة جميع الايرادات والمكاسب بالمصروفات والخسائر خلال فترة زمنية معينة (نور، وابراهيم 2010).

الدخل الشامل:

التغير في حقوق الملكية خلال الفترة الناتج عن المعاملات والإحداث الأخرى ، باستثناء تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين (جمعية المجمع العربي للمحاسبين، 2009 : 2797).

بيان حقوق المساهمين:

ويوفر معلومات عن التغيرات التي تحدث في حقوق الملكية على مدار الفترة المالية ، وبالتالي تفسر أسباب الفرق بين رصيد حقوق الملكية في بداية الفترة ورصيدها في نهاية الفترة (مطر، 2010، 71).

بيان التدفقات النقدية:

وهو يعرض التدفقات النقدية الواردة والصادرة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من العمليات التشغيلية والاستثمارات والتمويلية ، ويتم تصنيف هذه التدفقات إلى تدفقات نقدية من العمليات Cash flow from operations وهي النشاطات الرئيسية التي يتم من خلالها الحصول على الإيراد الرئيسي في المنشأة بالإضافة إلى النشاطات الأخرى التي لا تعتبر من الانشطة الإستثمارية او التمويلية، وتدفقات نقدية من الاستثمار Cash flow from Investment وهي ناتجة من حيازة أو بيع ممتلكات ، مكائن، ومعدات من الفروع أو من الشركات التابعة أو شراء أو بيع استثمارات من شركات أخرى، وتدفقات نقدية من التمويل وهي ناتجة عن النشاطات التي تؤدي إلى تغير حجم وعناصر ملكية رأس المال وعمليات الإقتراض وتسديد الديون (الشاهد،21،2000).

الإيضاحات والملاحظات:

تتضمن الإيضاحات معلومات إضافية لتلك المعروضة في بيان المركز المالي ، وبيان الدخل الشامل ، وبيان الدخل المنفصل (إن وجد) وبيان التغيرات في حقوق الملكية ، وبيان التدفق النقدي. وتوفر الإيضاحات الشرح التفصيلي أو التحليلي للبنود المفصح عنا في تلك البيانات ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للاعتراف بها في تلك البيانات (جمعية المجمع العربي للمحاسبين، 2009 : 2786).

الفصل الثاني

الإطار النظري والدراسات السابقة

(2 - 1) : المقدمة

(2 - 2) : التقارير المالية

(2 - 3) : الإفصاح

(2 - 4) : معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية

(2 - 5) : الإطار التشريعي للإفصاح عن المعلومات

(2 - 6) : الدراسات السابقة العربية والاجنبية

(2 - 7) : ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

(2- 1) : المقدمة

تناولت هذه الدراسة مراجعة الأدبيات المحاسبية والتي نشرت موضوعات ذات صلة في عملية الإفصاح المحاسبي ، حيث تبين هذه الدراسة مناهج عديدة منها : الإفصاح في التقارير المالية السنوية من حيث كمية ونوعية المعلومات التي يتعين الإفصاح عنها ودراسة الأهمية النسبية للقوائم المرفقة وتقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المنشورة إذ تمت مراجعة الأدبيات المحاسبية لأهم الدراسات التي تناولت موضوع الإفصاح من خلال الدراسات العربية والأجنبية .

(2- 2) : التقارير المالية

مكونات التقارير المالية

إن مكونات التقرير المالي السنوي المنشور والمتمثل في القوائم الماليه حيث تعتبر أهم أجزاء التقرير المالي وتمثل المصدر الرئيسي للمعلومات التاريخية المتضمنة نتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي والتغيرات التي حدثت فيها . وتتكون من قائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية إضافة إلى الإيضاحات الملحقة بها والتي تعتبر جزءا منها ، إذ إن لها أهمية كبيرة في المساعدة على فهم هذه القوائم (تركي، 1993: 11).

أهداف التقارير المالية (حنان ، 2003: 126 ـ 131)**:**

لقد مر الاهتمام بأهداف التقارير المالية بعدة مراحل بدءا من الاهتمام بأهداف الإدارة حيث كانت وجهة نظرها هي السيطرة على تحديد أهداف المحاسبة وتقاريرها المالية ، وكان الإفصاح السائد يتمثل في تنفيذ المتطلبات القانونية للوفاء بالتزاماتها تجاه المساهمين ، تلي ذلك الاهتمام بوجهة نظر الاتحادات

المحاسبية والمهنية والتي اتسمت بالبحث عن مبادئ محاسبية مقبولة من خلال الأخذ بنظر مدققي الحسابات والمحاسبين وبذلك أصبح هدف التقارير المالية هو إظهار مدى عدالة الإفصاح وانسجام القوائم مع هذه المبادئ ، ثم تطور الأمر إلى الأخذ بوجهة نظر مستخدمي التقارير المالية حيث انصب التوجه على مراعاة مصلحة المستخدمين الخارجيين .

قد يكون أفضل تحديد لأهداف التقارير المالية هو ما صدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي عند إصدار للبيان رقم (1) الخاص بأهداف التقارير المالية للمشروعات الهادفة للربح والذي اعتمد بإصداره على تقرير لجنة تروبلد (True blood) الذي حصر أهداف التقارير المالية في مجموعتين هما (المهندي، 2004: 27).

أ- الأهداف العامة للتقارير المالية:

1. توفير المعلومات المفيدة في ترشيد القرارات الاستثمارية والائتمانية للمستثمرين الحاليين والمرتقبين والدائنين .
2. توفير المعلومات المفيدة في التقديرات المستقبلية وبما يتيح الفرصة لمتخذو القرارات الاقتصادية للمفاضلة بين التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية .
3. توفير المعلومات حول موارد والتزامات الشركة والتغيرات التي تطرأ عليها .

ب- الأهداف التفصيلية للتقارير المالية :

1. توفير المعلومات المفيدة في تقييم أداء الشركة وتحديد إرباحها .
2. توفير المعلومات المفيدة في تحديد درجة السيولة وتدفق الأموال .
3. توفير المعلومات المفيدة في التقرير عن مسؤولية الإدارة وتقييم كفاءة أدائها .

4. توفير معلومات حول ملاحظات وتفسيرات الإدارة يعتقد أنها هامة لمستخدمي التقارير المالية في تفسيرات ماجاء بها .

مستخدموا التقارير المالية واحتياجاتهم من المعلومات:

تلجا فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة ، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدداً من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية ، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي (أبونصار وحميدات، 2009، 4 ـ 5):

1. المستثمرون الحاليون والمحتملون :

وتحتاج هذه الفئة لمعلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كان عليهم اتخاذ قرار الشراء أو الاحتفاظ بالاستثمار أو البيع ، أو معلومات تساعدهم في تقييم قدرة المشروع على توزيع الأرباح أو المعلومات تساعدهم في تقييم كفاءة إدارة الشركة ، أو المعلومات عن طبيعة السيولة في المشروع أو مستقبل هذا المشروع ضمن المشاريع المنافسة .

2. الموظفون:

يحتاج الموظف في الشركة إلى معلومات تتعلق بمدى الأمان الوظيفي، ومدى التحسن الوظيفي المتوقع في المستقبل، بالإضافة إلى معلومات تساعد في تعزيز مطالب الموظفين بتحسين أوضاعهم الوظيفية.

3. المقرضون :

يحتاج المقرضون إلى معلومات تساعد في تقرير قدرة الشركة المقترضة على توفيرا لنقدية اللازمة لسداد أصل القرض والفوائد المستحقة علية في الوقت المناسب، وفي تقدير عدم تجاوز الشركة المقترضة لبعض المحددات المالية مثل نسبة الديون للغير إلى حقوق الملكية.

4. الموردين والدائنين والتجاريون الآخرون :

تحتاج هذه الفئة إلى معلومات تساعدهم في تحديد ما إذا كانت المبالغ المطلوبة لهم ستدفع عند الاستحقاق ، وما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه .

5. العملاء:

ان العملاء بحاجه إلى معلومات تساعدهم في التنبؤ بوضع الشركة المستقبلي وقدرتها على الاستمرار في عملية إنتاج وبيع سلعها، خصوصا عندما يكون لهم ارتباط طويل الأجل معها

6. الحكومة ودوائرها المختلفة ، والجهات المنظمة لأعمال المنشآت

تحتاج هذه الفئات إلى معلومات تساعدها في التأكد من مدى التزام الشركة بالقوانين ذات العلاقة مثل قانون الشركات وقانون الضريبة (دخل ومبيعات) ، كما تحتاج إلى معلومات تساعدهم في تقدير الضرائب المختلفة على الشركة وتحديد مدى قدرة الشركة على تسديد هذه الضرائب ، ومدى المساهمة العامة للشركة في الاقتصاد الوطني .

7. الجمهور:

حيث يمكن للبيانات المالية إن تساعد الجمهور بتزويدهم بمعلومات حول الاتجاهات والتطورات الحديثة في نماء المشروع وتنوع مدى نشاطه .

8. إدارة المنشاة

والتي تهتم بالحصول على المعلومات للحكم على مدى كفاءتها في إدارة المنشاة خلال الفترة المالية ومن هذه المعلومات ما يلي :

أ- ربحية المنشاة وعوائد الاستثمار

ب- الاتجاهات التي يتخذها أداء الشركة

ج- نتائج مقارنة أداء الشركة بأداء الشركات الأخرى المماثلة في الحجم وطبيعة النشاط بالإضافة إلى المقارنة مع أداء الصناعة التي تنتمي إليها المنشاة.

د- فعالية الرقابة الداخلية .

ه- كيفية توزيع الموارد على اوجة الاستخدام .

و- كفاءة إدارة الموجودات.

9. المحللون والوسطاء الماليون :

والذون يستخدموا معلومات القوائم المالية لتقديم استشارات للغير تتعلق بأعمال المنشأة

10. السوق المحلي :

حتى يتم تقديم أحدث المعلومات المتعلقة بالمنشاة بالنسبة للمستثمرين إذا ما كانت أسهم هذه المنشأة مدرجة في البورصة .

11. المنافسون :

حيث يتمكن المنافسون من تحديد مركزهم في السوق ووضعهم التنافسي ومراجعة سياستهم التنافسية من خلال المعلومات الواردة في القوائم المالية للمنشاة .

12. المحامون : ليتمكنوا من دراسة أية قضايا تتعلق بالمنشاة

إن توفير بيانات تفي بحاجات المستثمرين مقدمي رأس المال للمشروع ، فإنها سوف تفي كذلك بأغلب حاجات المستخدمين الآخرين التي يمكن إن تلبيها البيانات المالية (لجنة معايير المحاسبة الدولية ، 2006: 35) .

(2- 3) : الإفصاح

نظرا لأهمية البيانات المالية وبالاستناد لأهداف القوائم المالية وأغراضها وتعدد مستخدميها أصبح لزاما اشتقاق مبدأ يتلاءم مع كل ذلك فكان مبدأ الإفصاح والذي بمقتضاه ضرورة شمول التقارير المالية على جميع المعلومات مع توفير الوضوح المناسب فيها . وبمقتضى هذا المبدأ أصبح لا ينظر إلى القوائم المالية على أنها أهداف تسعى الوحدة المحاسبية إلى تحقيقه بمجرد إعدادها إنما لمساعدة بعض الأطراف لاتخاذ القرارات المختلفة ، بالإضافة لتوفير عنصر المراقبة على نشاط المشروع من قبل المالكين وخصوصا في الشركات المساهمة مما استوجب إن تكون البيانات والمعلومات المعبر عنها بالقوائم المالية واضحة وكافية ومفهومة لكل الأطراف التي تسعى للاستفادة منها .(مطر والناجي،1996: 82 ـ 83) .

كما إن أية مناقشة أو بحث لطبيعة الإفصاح المناسب لا بد وان تتم في إطار أغراض المحاسبة المالية التي تتمحور في نهاية الأمر حول غرض رئيسي هو توفير المعلومات الملائمة للفئات التي قد تستخدم البيانات المحاسبية في اتخاذ قرارات اقتصادية تتعلق بالمنشاة مصدرة البيانات ، كما تهيئ لهؤلاء المستخدمين القدرة على التنبؤ ببعض المتغيرات الرئيسية لتلك المنشاة كقدرتها الايرادية مثلا و أو قدرتها على الوفاء بالتزاماتها قصيرة أو طويلة الأجل (مطر، 1993: 117).

كما وتتضح أهمية الإفصاح بعد ما شهدته أكثر أسواق العالم تنظيماً من انهيارات لشركات عملاقة وعلى رأسها شركة أنرون الأمريكية ، حيث كان لانهيار هذه الشركة أسباب متعددة ومنها قضايا تتعلق بعدم إفصاح الشركة عن دخولها بعقود آجلة لمشتقات مالية مرتبطة بالطاقة (خوري، 2002: 36) ويختلف الغرض الذي يتم إعداد البيانات من آجلة ولهذه الأسباب نلاحظ وجود تعاريف متعددة للإفصاح المحاسبي منها :

عرف الإفصاح بشكل عام بأنة "العرض للمعلومات المحاسبية بشكل موضوعي دون تحيز (حمد، 2005 : 7) ، كما عرف الإفصاح بأنه "بث المعارف أو نقل المعلومات من مصدر إنتاجها إلى مستقر الاستفادة منها أو استخدامها ، فالإفصاح هو نقل هادف إلى نقل المعلومات ممن يعلمها لمن لا يعلمها" (حماد، 2000: 24) كما عرف الإفصاح المحاسبي على انه "إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية وهذا يعني إن تظهر المعلومات في القوائم والتقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل" (الشاهد ، 2000: 429).

ونلاحظ إن التعاريف السابقة ركزت على ضرورة إظهار المعلومات بشكل يعكس حقيقة وضع المنشاة دون تضليل بحيث يستطيع مستخدم هذه المعلومات الاعتماد عليها في اتخاذ القرار السليم إلا أنها اختلفت فيما بينها حول كمية ومقدار المعلومات المقدمة إلى مستخدميها .

وبناءً على ما تم عرضة، يمكننا القول: إن الإفصاح المحاسبي هو أساس نجاح الأسواق المالية، وهو ما يخلق جواً من الثقة بين المتعاملين من خلال قيام الجهات المعنية بمراقبة ميزانيات الشركات المتعاملة في الأسواق المالية والإشراف على وسائل الإعلام المختلفة التي تشكلها هذه الشركات ، والتدخل لإزالة الغش ومنع إعطاء معلومات غير صحيحة للمساهمين .

الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية

تختلف وجهات النظر حول مفهوم حدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في البيانات المالية المنشورة وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة والذي ينجم عن اختلاف في أهداف هذه الأطراف من استخدام هذه البيانات ، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح يضمن توفير مستوى الإفصاح الذو يحقق لكل طرف من هذه الأطراف رغباتهم واحتياجاتهم

الكاملة في هذا المجال ، وهكذا أصبح لابد من وضع إطار عام يضمن التوفيق بين وجهات نظرهم وبشكل يوفر حداً أدنى من الإفصاح المرغوب فيه وبكيفية تحقق المصالح الرئيسية لتلك الأطراف (بوشليح، 2008).

وهنالك مستويان للإفصاح هما :

1. المستوى المثالي للإفصاح .
2. المستوى المتاح أو الممكن للإفصاح .

ولكن من الناحية الواقعية لا يمكن توفير المستوى المثالي للإفصاح لعدة أسباب ، منها عدم الإلمام الكامل بطبيعة النماذج المختلفة والمتعددة للقرارات التي تعتبر البيانات المحاسبية مدخلات لها ، وكذلك لعدم الإلمام الكافي بمدى حساسية هذه القرارات للبدائل المختلفة من المعلومات المحاسبية، إضافة للتفاوت الكبير الذي يحدث في استجابة متخذو القرارات لأنماط المعلومات التي توفر لهم بموجب بدائل مختلفة من نظم القياس المحاسبي .

والمستفيدون من البيانات المالية على اختلاف مستواهم الثقافي والاقتصادي والمحاسبي يتميزون بتفاوت قدراتهم في معالجة هذه المعلومات، لذلك كان لابد من التمييز بين المستخدمين أي إن وجود مستخدمين داخليين يقود إلى إفصاح داخلي موجة بالدرجة الأولى إلى إدارة الوحدة الاقتصادية حيث يتم توصيل المعلومات إلى مستخدميها بدون أية صعوبة حيث يسهل ذلك الاتصال المباشر بين الإدارة والمحاسب ، كما إن وجود المستخدمين الخارجين يقود إلى الإفصاح الخارجي الذي يتجلى بضرورة إعداد البيانات المالية الأساسية ، ولكن عدم تجانس وعدم تطابق مصالح الأطراف المختلفة فيما يتعلق بشكل ومضمون البيانات المالية قاد إلى اختلاف الزاوية التي ينظرون من خلالها لهذه القوائم. فإدارة المنشاة كطرف مسؤول عن إعداد البيانات تنظر إلى الإفصاح من زاوية قد لا تتطابق مع نظرة مدققي الحسابات،

وينظر رجال الأعمال إلى الإفصاح المحاسبي من زاوية تختلف عن تلك التي تنظر من خلال جهات الرقابة والإشراف ، وبالنهاية ينظر كل طرف يطالب بالإفصاح بحيث يحقق هدفه ومصلحته (مطر، 1993: 118).

الإفصاح الكامل:

يشير هذا النوع من الإفصاح إلى مدى شمولية التقارير المالية وأهمية تغطيتها لأي معلومات ذات أثر محسوس على القارئ ، ويأتي التركيز على ضرورة الإفصاح الكامل من أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي يعتمد علية في اتخاذ القرارات ، ولا يقتصر الإفصاح على الحقائق حتى نهاية الفترة المحاسبية بل يمتد إلى بعض الوقائع اللاحقة لتواريخ القوائم المالية التي تؤثر بشكل جوهري على مستخدمي تلك القوائم (زيود وآخرون، 2007: 180).

الإفصاح المناسب

الإفصاح المناسب أو الكافي وهو المستوى من الإفصاح الذي يضمن الوفاء بالحد الادنى من المعلومات المالية ودون تفاصيل مضللة وبأقل التكاليف، وهو المستوى الأكثر ملائمة للمعلومات التي ينتظر إن تتضمنها القوائم المالية (مطر، 2008).

الإفصاح الاختياري:

وهو ما عرفة (مارق، 2009: 74) بأنة إفصاح يهدف إلى تزويد الأطراف المهتمة بالبيانات المالية بمعلومات إدارية ومالية إضافية واختيارية زيادة على المعلومات التي يتطلبها معيار العرض والإفصاح مثل المعلومات التاريخية عن الشركة ، وأهداف الشركة سواء أهداف عامة ، أو مالية ، أو تسويقية بالإضافة إلى مهام لجنة التدقيق وعدد أعضائها ويهدف هذا الإفصاح إلى خدمة المستثمرين والمقرضين مدققي الحسابات الخارجيين وخدمة أهداف الشركة كالأهداف التسويقية والأهداف المالية ، ومعدلات الربحية والسيولة

(2- 4) : معايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية

إن أهم الأسس والقواعد التي ينبغي مراعتها عند الإفصاح عن الأمور الهامة المتعلقة بالمعلومات المحاسبية المنشورة في قوائم ذات هدف عام والتي تهم فئات مستخدمي هذه المعلومات عن فترة مالية معينة، وهي (مطر والسويطي، 2008، 361ـ 394):

1. **الإفصاح عن السياسات المحاسبية :**

تختلف السياسات المحاسبية المطبقة في إعداد البيانات المالية في بلدان العالم المختلفة ، وبذلك كان للمنشاة الحرية التامة في اختيار السياسة التي تتناسب مع ظروفها من بين السياسات المحاسبية المقبولة التي تعرض وضعها المالي ونتائج أعمالها بصورة صحيحة في ضوء الظروف المحيطة .

لذلك يجب إن تتضمن البيانات المالية إفصاحا واضحا وموجزا عن أهم السياسات المحاسبية المستخدمة على إن يتم الإفصاح عن هذه السياسات في مكان واحد، مع مراعاة توخي الحذر في قياس نتائج العمليات ومضمونها وأهميتها النسبية، وتوضيح أي تغيير يحدث في هذه السياسات وأسبابه ومبرراته وتأثيره على نتيجة أعمال الفترة المحاسبية أو الفترات اللاحقة.

2. **المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية المنشورة :**

تتلخص المعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية ، إلى ما أشار إلية معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، بحيث أوضح مكونات البيانات المالية وغرضها وما تحتويه كل قائمة من القوائم المالية للمنشاة التي يجب إعدادها ونشرها ، والمتمثلة في :

أ- قائمة المركز المالي

ب- قائمة الدخل الشامل

ج- قائمة التغيرات في حقوق الملكية .

د- قائمة التدفقات النقدية .

ه- الملاحظات وملخصا للسياسات المحاسبية الهامة و الايضاحات التفسيرية.

تناول المعيار المحاسبي رقم (1) الحد الأدنى للإفصاح المطلوب في البيانات المالية ذات الغرض العام لكن معايير المحاسبة الدولية الأخرى أوردت متطلبات إفصاح حول القضايا المحاسبية التي تتناولها هذه المعايير .

محددات الإفصاح المحاسبي المرافق للقوائم المالية (الناغي، 2007: 283-291):

إن الإفصاح المحاسبي المرافق للقوائم المالية يتحدد بمتطلبات المعايير المحاسبية المطبقة ، وباحتياجات المستخدمين لهذه الإيضاحات وبفلسفة الإدارة وأضيف إليها المتطلبات التشريعية والاعتبارات البيئية في المجتمع لما لها من تأثير مباشر على هيكل الإفصاح المحاسبي الإضافي .

الا ان عملية التطوير في أساليب الإفصاح تمثل عملية مستمرة وتتغير إلى الأفضل في اتجاه مقابلة احتياجات المستخدمين إلى المعلومات المحاسبية .

معايير المحاسبة الدولية

معيار المحاسبة الدولي رقم (1)

عرض البيانات المالية

هدف المعيار:

يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إلى وصف أسس عرض القوائم المالية المعدة للاستخدام العام وذلك بهدف ضمان قابلية القوائم المالية للمقارنة لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال . وحتى تكون هذه القوائم ذات جودة عالية يجب إن تحتوي على معلومات وبيانات ملائمة وذات مصداقية موثوقية.

وبناءً علية فان الأهداف الرئيسة للمعيار تتلخص بالاتي :

أ- تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض القوائم المالية ذات الغرض العام .

ب- التأكد على توفر خاصية المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال .

ج- تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية ، وتحديد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية .

د- لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى .

أولاً : المعلومات التي يجب عرضها أما في صلب الميزانية العمومية أو في الإيضاحات :

يجب على المشروع إن يفصح أما في صلب الميزانية العمومية أو في إيضاحات الميزانية العمومية عن تصنيفات جزئية أخرى للبنود المعروضة مصنفة بشكل مناسب لعمليات المشروع. مثال ذلك:

1. تصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات.
2. تحليل للذمم المدينة.
3. المخصصات مبينة بشكل منفصل.
4. تحليل لرأس المال و الاحتياطيات.

كما يتطلب المعيار المحاسبي رقم (1) الإفصاح أما في صلب الميزانية أو في الإيضاحات عما يلي:

بالنسبة لكل فئة من فئات رأس المال:

أ- عدد الأسهم المصرح بها.

ب- عدد الأسهم الصادرة والمدفوعة بالكامل،وعدد الأسهم الصادرة وغير المسددة بالكامل.

ج- القيمة الاسمية لكل نوع من الأسهم، أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية.

د- تسوية لعدد الأسهم غير المسددة في بداية ونهاية الفترة.

ه- الحقوق و المزايا و القيود الخاصة بتلك الفئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم و إعادة دفع رأس المال.

و- ملكية المنشأة لأسهمها(أسهم خزينة)، وأسهم المنشأة التي تملكها الشركات التابعة أو الزميلة للمنشأة.

ز- وصف لطبيعة و غرض كل احتياطي ضمن حقوق الملكية.

ثانياً : قائمة الدخل الشامل

تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فتره مالية محددة. وقد استخدم المعيار ضمن التعديل التي تم ادخالة عام 2003 ، مصطلح الربح أو الخسارة بدلا من صافي الربح أو الخسارة للدلالة على الرقم الأخير الذو يظهر في قائمة الدخل .

يجب تضمين جميع بنود الدخل والمصروف المعترف بها في فترة معينة في حساب الربح أو الخسارة ما لم يقتضي معيار أو تفسير ما خلاف ذلك .

شكل ومحتوى قائمة الدخل :

يعرف الإطار العام بمجلس معايير المحاسبة الدولية الإيراد بأنة الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية والتي تؤدي إلى زيادة حقوق الملكية عدى المساهمات التي تتم من قبل الملاك ، وتكون على شكل تدفقات واردة أو زيادة في الأصول أو تخفيض في الالتزامات .

يعرف الإطار العام لمجلس المعايير الدولية المصاريف بأنها نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة أو استنفاد الأصول وتكبد التزامات ، وتؤدي المصاريف إلى نقصان في حق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بتوزيعات إلى المالكين .

يمثل الدخل الفرق بين الإيراد المتحقق للمنشاة خلال الفترة والمصروفات التي تكبدتها خلال تلك الفترة .

قائمة الدخل الشامل: يمثل رقم إجمالي الدخل الشامل في حقوق الملكية خلال الفترة المالية الناجمة عن عمليات وأحداث غير التغيرات الناجمة عن العمليات مع مالكي المنشاة بصفتهم مالكين (مثل زيادة أو تخفيض رأس المال وتوزيعات الأرباح) أي إن مجموع الدخل الشامل هو :

مجموع الدخل الشامل = الربح أو الخسارة للفترة المالية + الدخل الشامل الأخر .

يتطلب المعيار عرض كافة بنود الدخل و المصرفات المعترف بها خلال الفترة كما يلي:

أ- في قائمة واحدة للدخل الشامل . أو

ب- في قائمتين منفصلتين هما:

1. قائمة دخل منفصلة (تظهر مكونات الأرباح و الخسائر).

2. قائمة تبدأ بالربح و الخسارة الظاهره في قائمة الدخل المنفصلة ثم يتم عرض مكونات الدخل الشامل الأخر.

البنود الواجب عرضها بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل :

يتطلب هذا المعيار إن تشمل قائمة الدخل الشامل بشكل منفصل- كحد أدنى- بنودا تعرض المبالغ التالية للفترة المالية:

أ- الإيراد.

ب- تكاليف التمويل.

ج- حصة المنشأة من الأرباح أو الخسائر في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة و التي تم المحاسبة عليها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

د- المصروف الضريبي.

ه- مبلغ برقم واحد يشمل ما يلي:

1. الربح أو الخسارة بعد الضريبة من العمليات المتوقفة.

2. الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى نقطة البيع أو الخسارة بعد الضريبة الناتجة من التخلص من الأصول أو مجموعة الأصول (مجموعة التخلص) لعمليات موقفة.

و- الربح أو الخسارة .

ز- كل مكونات الدخل الشامل الأخرى مصنفة وفقاً لطبيعتها.

ح- حصة المنشأة من الدخل الشامل الأخر للشركات الزميلة و للمشاريع الخاضعة للسيطرة المشتركة التي يتم محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

ط- إجمالي الدخل الشامل.

كما يتطلب المعيار أيضا الإفصاح في قائمة الدخل الشامل عن البنود التالية كتخصيصات ربح أو خسارة للفترة :

1. الربح أو الخسارة الذو يعزى (ينسب) إلى :

أ. الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

ب. مالكي الشركة الأم.

2. إجمالي الدخل الشامل للفترة المالية الذو ينسب إلى:

أ. الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

ب. مالكي الشركة الأم.

الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل لبنود الدخل الشامل الأخر :

يجب على المنشأة الإفصاح عن مبلغ ضريبة الدخل المرتبطة بكل بند من بنود الدخل الشامل الأخر ، بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف أما في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات.

البنود غير العادية :

يجب على المنشأة عدم عرض أي من بنود الدخل أو المصاريف كبنود غير عادية في قائمة الدخل الشامل أو في قائمة الدخل المنفصلة (إذا تم عرضها). كما لا يجوز عرض البنود غير العادية في الإيضاحات.

المعلومات التي يجب عرضها في قائمة الدخل الشامل أو في الإيضاحات :

إذا كانت بنود الدخل و المصروفات مادية (قيمتها مهمة نسبياً) ، يتطلب المعيار الإفصاح عن حجمها و طبيعتها بشكل منفصل. تشمل الحالات التي تؤدي إلى الإفصاح المنفصل عن بنود الدخل و المصروفات ما يلي:

أ- هبوط قيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق (مصروف هبوط أسعار المخزون) ، والمبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات.

ب- تدني قيمة الممتلكات و المصانع و المعدات إلى المبلغ القابل للاسترداد (خسارة التدني في القيمة) ، و المبالغ المعكوسة لهذه التخفيضات (أرباح استعادة التدني).

ج- إعادة هيكلة المنشأة ، و المبالغ المعكوسة لأية مخصصات التكاليف إعادة الهيكلة .

د- أرباح أو خسائر بيع أو شطب أو التخلص من بنود الممتلكات و المصانع و المعدات.

ه- نتيجة بيع الاستثمارات.

و- نتائج العمليات الموقوفة.

ز- نتائج تسوية القضايا.

ح- المبالغ التي يتم عكسها للمخصصات.

الإفصاح عن المبلغ المعترف به كتوزيعات للملاك، وحصة السهم من هذه التوزيعات و الأرباح المقترح توزيعها :

1- يتطلب المعيار الإفصاح عن المبالغ المعترف بها كتوزيعات لحملة الأسهم وكذلك حصة السهم من هذه التوزيعات ضمن واحدة مما يلي :

أ- قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو

ب- الإيضاحات .

ج- أما بخصوص الأرباح المقترح توزيعها أو المعلن عنها بعد نهاية السنة المالية وقبل إصدار البيانات المالية والتي لم يتم إقرارها (لم يعترف بها كتوزيعات بشكل قطعي) فيتطلب المعيار الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية.

طرق عرض المصروفات عند إعداد قائمة الدخل (الربح والخسارة للفترة المالية الحالية)

أ- بموجب هذا المعيار يجب تصنيف المصاريف وتحليلها أما حسب طبيعتها (مواد أولية ،مصاريف الموظفين ،الاهتلاكات) ،أو حسب وظيفتها (تكلفة المبيعات ،مصاريف بيع ،ومصاريف إدارية) .

ب- في حالة استخدام المنشاة تصنيف المصاريف حسب الوظائف يتوجب في هذه الحالة الإفصاح عن طبيعة بنود المصاريف في كل وظيفة .

ج- ويجب اختيار الأسلوب الذو يقدم معلومات موثوقة وأكثر ملائمة والذو يعتمد على كل من العوامل التاريخية والصناعية وطبيعة المنشاة . ويشجع المعيار المنشات على عرض ذلك التحليل في صلب قائمة الدخل .

ثالثاً : قائمة التغيرات في حقوق الملكية :

يجب على المنشاة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بحيث تظهر هذه القائمة:

1. إجمالي الدخل الشامل للفترة مبينا بشكل منفصل المبالغ المنسوبة إلى مالكي الشركة الأم والمبالغ التي تعود إلى الحقوق غير المسيطر عليها (حقوق الأقلية).

2. لكل مكون من مكونات حقوق الملكية ،أثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي المعترف بها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

3. تسوية لمبالغ البنود الواردة ضمن حقوق الملكية بين القيمة المسجلة في بداية الفترة المالية ونهايتها، وبشكل منفصل يجب الإفصاح عن التغيرات الناجمة عن :

أ- الأرباح والخسائر.

ب- كل بند من بنود مكونات الدخل الشامل .

ج- المعاملات مع المالكين بصفتهم مالكين ، التي تظهر بشكل منفصل المساهمات (زيادة رأس المال) والتوزيعات على المالكين في الشركات التابعة التي لا ينتج عنها فقدان السيطرة على الشركة التابعة .

رابعاً : قائمة التدفقات النقدية :

وهي القائمة التي تبين المقبوضان النقدية و المدفوعات النقدية للمنشأة خلال فترة معينة والتي يتم تصنيفها كتدفقات من الأنشطة التشغيلية أو الأنشطة الاستثمارية أو الأنشطة التمويلية.

الإيضاحات : يجب أن تكون الإيضاحات

1. تقدم معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية و السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها .
2. إن تفصح عن المعلومات المطلوبة من قبل المعايير الدولية لأعداد التقارير المالية التي هي غير معروضة في صلب الميزانية العمومية أو بيان الدخل أو بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفقات النقدية.
3. إن توفر معلومات إضافية التي هي غير مقدمة في صلب الميزانية العمومية أو بيان الدخل أو بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفقات النقدية، لكنها ضرورية لفهم أي منها .
4. تقدم الإيضاحات بأسلوب منظم ، وذلك بربطها مع كل بند في صلب الميزانية العمومية أو بيان الدخل أو بيان التغيرات في حقوق الملكية أو بيان التدفقات النقدية مع أي معلومات ذات صلة بها في الإيضاحات.

خامساً : الإفصاح عن السياسات المحاسبية و التقديرات الهامة :

يتطلب المعيار الإفصاح ضمن ملخص السياسات المحاسبية الهامة عن معلومات حول أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية ، والسياسات المحاسبية الهامة اللازمة للفهم المناسب للقوائم المالية.

كما يجب إن تفصح المنشأة في ملخص السياسات المحاسبية الهامة أو الإيضاحات الأخرى عن الأحكام التي أصدرتها ، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات ، في عملية تطبيق السياسات المحاسبية للمنشأة التي يكون لها الأثر الأكثر أهمية على المبالغ المعترف بها في البيانات المالية.

على سبيل المثال ، تطلق الإدارة الأحكام في تحديد ما يلي :

1. ما إذا كانت الأصول المالية هي عبارة عن استثمارات محتفظ بها حتى تاريخ الاستحقاق.
2. متى يتم بشكل جوهري نقل كافة المخاطر و المكافئات الهامة لملكية الأصول المالية و أصول الإيجار إلى منشآت أخرى.
3. ما إذا كانت مبيعات محددة من السلع هي ، في جوهرها ، ترتيبات تمويلية و لا تؤدي بالتالي إلى نشوء إيرادات.
4. ما إذا كان يشير جوهر العلاقة بين منشأة معينة ومنشأة ذات أغراض خاصة إلى إن المنشأة ذات الأغراض الخاصة مسيطر عليها من قبل المنشأة.

معيار المحاسبة الدولي رقم (2)

المخزون

هدف المعيار

يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية ، كما يصف كيفية الاعتراف به كأصل وادراجة في الميزانية العمومية ثم ترحيلة ليتم الاعتراف بالإيراد المرتبط به بعد تحديد تكلفة والاعتراف به كمصروف .

نطاق المعيار

يطبق هذا المعيار على جميع المخزونات ، ما عدا :

1. العمل تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الإنشاء ، شاملا عقود الخدمات المرتبطة بها مباشرة.
2. الأدوات المالية .

يقيم (يقاس) المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل .

والمقصود صافي القيمة القابلة للتحقق هو السعر المقدر للبيع في سياق النشاط العادي مطروحاً منه التكاليف المقدرة للاكمال والتكاليف الضرورية المقدرة لإتمام عملية البيع .

يجب إن تشمل تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى المتكبدة في سبيل جلب المخزون ووضعه في حالته ومكانة الحاليين .

تتكون تكلفة المخزون كما يلي :

- تحدد صيغ تكاليف المخزون أما بالتكلفة المحددة والمعرفة بكل بند من المخزون على حده بالنسبة لبنود المخزون غير القابلة للتبديل وللسلع أو الخدمات المنتجة والمخصصة للمشروعات محددة (الحصر الفعلي)
- أو بتعيين كلفة المخزون بصيغة الوارد أولا صادر أولا أو صيغة المتوسط الموزون للتكلفة وذلك في الحالات التي لا يمكن استخدام طريقة الحصر الفعلي .

عند إعداد القوائم المالية يتطلب هذا المعيار تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما اقل.

وعند انخفاض قيمة المخزون عن مبلغ التكلفة يتم الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط أسعار المخزون ويعترف بة في قائمة الدخل ويجب إعادة تقدير القابلية للتحقق في كل فترة لاحقة .

الإفصاح :

يجب إن تفصح البيانات المالية عما يلي :

أ- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة .

ب- القيمة الإجمالية المرحلة للمخزون والقيمة المرحلة حسب التصنيفات الملائمة للمشروع .

ج- القيمة المرحلة للمخزون التي تحمل قيمة عادلة اقل من تكلفة البيع .

د- أي مبلغ معكوس من أي تنزيلات سابقة والمعترف بها كمصروف للفترة .

ه- مبلغ أي تخفيض أو تغير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف كمصروف في الفترة.

و- الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس تنزيل المخزون .

ز- القيمة المرحلة للمخزون المرهون كضمان للالتزامات .

معيار المحاسبة الدولي رقم (16)

الممتلكات والمصانع والمعدات

هدف المعيار

تحديد المعالجة للممتلكات والمصانع والمعدات وكيفية الاعتراف بها كأصول وتحديد مبالغها المسجلة وتكاليف الاستهلاك وخسائر انخفاض القيمة التي ينبغي الاعتراف بها فيما يتعلق بها .

نطاق المعيار

يجب إن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات إلا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة .

يطبق المشروع هذا المعيار على ممتلكاته التي نشأة أو طورت لاستخدامها مستقبلا كممتلكات استثمارية.

الاعتراف :

يجب إن يعترف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما :

أ- يكون من المحتمل إن المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المشروع

ب- يمكن قياس تكلفة الأصل على المشروع بموثوقية .

تقوم المنشاة بموجب مبدأ الاعتراف هذا بالتقييم تكاليف ممتلكاتها ومنشئاتها ومعداتها في الوقت الذو يتم فيه تكبدها . وتشتمل هذه التكاليف على التكاليف المتكبدة بشكل أولي لشراء أو إنشاء أي من بنوم الممتلكات والمصانع والمعدات والتكاليف المتكبدة لاحقاً للإضافة على أي من تلك البنود أو استبدال جزء منها أو تخديمها .

القياس عند الاعتراف

يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهلة للاعتراف بها كأصل مبدائيا على أساس التكلفة وتتألف تكلفة عنصر الممتلكات والمصانع والمعدات من :

أ- سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة بعد الخصم التجاري والحسم .

ب- أية تكاليف أخرى مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزة للاستخدام المقصود، كما قررت الإدارة .

ج- التقدير الأولى لتكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع الموجود فيه .

قياس التكلفة :

تكون تكلفة البند الممتلكات والمصانع والمعدات هو السعر النقدي المقابل في تاريخ الاعتراف ، إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الائتمان العادية ، يتم الاعتراف بالفرق بين السعر النقدي المقابل وإجمالي الدفعات على انه فائدة خلال فترة الائتمان .

يمكن تخفيض المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات عن طريق المنح الحكومية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (20) "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية " .

القياس بعد الاعتراف

تختار المنشاة أما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبة خاصة بها وتقوم بالتطبيق لتلك السياسة على فئة كاملة من الممتلكات والمصانع والمعدات .

بعد الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات على انه أصل ، يتم تسجيل هذا البند بسعر تكلفته مطروحا منه أي استهلاك متراكم وأية خسائر متراكمة لانخفاض القيمة .

بعد الاعتراف الأولي بالأصل ، يجب إن يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا أي استهلاك متراكم لاحق وأي خسائر لاحقه متراكمة في انخفاض القيمة ، ويجب إن تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن إن تتحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ الميزانية العمومية.

عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات فان أي استهلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم يجب أن :

أ- يعاد احتسابه بما يناسب مع التغير في القيمة المرحلة الإجمالية للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغة المعاد تقييمه . تستخدم هذه الطريقة غالبا عندما يتم إعادة تقييم الأصل من خلال استخدام جدول الأسعار لتكلفة الاستبدال بعد الاستهلاك .

ب- يلغى مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل ويتم تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ الأصل المعاد تقييمه ، على سبيل المثال ، تستخدم هذه الطريقة للمباني التي تم إعادة تقييمها إلى القيمة السوقية . عندما يعاد تقييم احد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات فأنة يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذو ينتمي إلية البند المعاد تقييمه .

عندما تزداد القيمة المرحلة للأصل نتيجة لإعادة التقييم ، يجب إن تضاف الزيادة إلى حقوق المالكين تحت عنوان فائض إعادة التقييم ، ولكن يجب الاعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما اعترف بة كمصروف سابقا نتيجة الانخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل .

عندما يتم تخفيض قيمة الأصل المرحلة نتيجة لإعادة التقييم فانه يجب الاعتراف بالتخفيض كمصروف ولكن يجب تحميل أي تخفيض إعادة تقييم إلى فائض إعادة التقييم المتعلقة به في الحدود التي لا يتجاوز فيها تخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل .

الإهتلاك :

يتم بشكل منفصل بإهتلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات يكون ذو تكلفة هامة فيما يتعلق بالتكلفة الإجمالية للبند .

يتم الاعتراف بتكلفة الاستهلاك لكل فترة في حساب الربح أو الخسارة إلا إذا تم تضمنيها في المبلغ المسجل لأصل آخر .

المبلغ القابل للاستهلاك وفترة الاستهلاك

يتم تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك الخاص بالأصل على أساس منتظم خلال عمره الإنتاجي.

يتم مراجعة القيمة المتبقية والعمر الإنتاجي للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية ،وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة ،تتم محاسبة التغير (التغيرات) كتغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 8" السياسات المحاسبية التغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء " .

طريقة الاستهلاك

تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذو يتوقع فيه استهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشاة .

تتم مراجعة طريقة الاستهلاك المطبقة على الأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية وإذا حدث تغيير هام في نمط الاستهلاك المتوقع للمنافع الاقتصادية المستقبلية المجسدة في الأصل ، يتم تغيير الطريقة لتعكس النمط المتغير .وينبغي محاسبة هذا التغيير على انه تغيير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (8).

إلغاء الاعتراف

يتم إلغاء الاعتراف بالمبلغ المسجل لأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات :

أ- عند التصرف بة .

ب- عندما لا يتم توقع أية منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به ينبغي تضمين الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات في حساب الربح أو الخسارة عندما

يتم إلغاء الاعتراف بالبند (إلا إذا اقتضى معيار المحاسبة الدولي 17خلاف ذلك فيما يتعلق بالبيع وإعادة الاستئجار ولا يتم تصنيف الأرباح كإيرادات).

يتم تحديد الربح أو الخسارة الناتجة من إلغاء الاعتراف بأي بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات على انه الفرق بين صافي عوائد التصرف ، إن وجدت ، والمبلغ المسجل للبند .

الإفصاح

يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات والمصانع والمعدات عما يلي :

أ- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل ، وعندما يستخدم أكثر من أساس فانه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف

ب- طرق الاستهلاك المستخدمة .

ج- الحياة الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة .

د- إجمالي المبلغ المرحل والاستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها .

هـ- التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مظهرا :

1. الإضافات .
2. أصول مصنفة كأصول للبيع أو ضمن ترتيب المجموعات المعدة للبيع ، أو ترتيبات أخرى.
3. التملك من خلال اندماج الأعمال .
4. الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة في حقوق الملكية .

5. خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة .

6. خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة .

7. الاستهلاك وطرقه ونسبته .

8. صافي فروقات التبادل الناتجة من تحويل البيانات المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة ، بما في ذلك تحويل العملية الأجنبية إلى عملة العرض الخاصة بالمنشاة معدة التقارير.

9. التغيرات الأخرى .

يجب إن تفصح البيانات المالية عما يلي :

أ- طريقة ومبلغ القيود على الملكية وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للالتزامات

ب- مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق إنشائه مبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك الممتلكات أو المصانع أو المعدات .

ج- إذا لم يتم الإفصاح عنة بشكل منفصل في متن بيان الدخل ، مبلغ التعويض من أطراف ثابتة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها ، المشمول في حساب الربح أو الخسارة .

عندما يتم إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فأنة يجب الإفصاح عما يلي

1. تاريخ تنفيذ إعادة التقييم .

2. ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيم مستقل .

3. الأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول .

4. الحد الذو تم فيه تحديد القييم العادلة للبنود بشكل مباشر من خلال الرجوع إلى الأسعار الملحوظة في معاملات سوق نشط أو سوق حالي وفق بنود تجارية أو تم تقييمها باستخدام أساليب تقييم أخرى .

5. القيمة المرحلة لكل صنف من أصناف الممتلكات والمصانع والمعدات التي كان سيتم إدراجها في البيانات المالية فيما لو كانت الأصول قد سجلت كما هي بنود عملية إعادة التقييم .

6. فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين .

(2 - 5) : الإطار التشريعي للإفصاح عن المعلومات

متطلبات الإفصاح في التشريعات الأردنية

قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997م وتعديلاته

حدد قانون الشركات الأردني رقم (22) لسنة 1997 وتعديلاته لعام 2002م متطلبات الحماية والإفصاح للشركات المساهمة العامة من خلال العديد من النصوص القانونية المباشرة والتي ركزت على دور مجلس الإدارة باعتباره المسؤول الأول عن إعداد وعرض البيانات المالية ، وفيما يلي المواد التي أشارت لهذه المتطلبات في ذلك القانون .

المادة (140) : واجبات مجلس الإدارة

أ- يترتب على مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة إن يعد خلال مدة لا تزيد على ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية للشركة الحسابات والبيانات التالية لعرضها على الهيئة العامة .

1. الميزانية السنوية العامة للشركة وبيان الأرباح والخسائر وبيان التدفقات النقدية والإيضاحات حولها مقارنة مع السنة المالية السابقة مصدقة جميعها من مدققي حسابات الشركة .

2. التقرير السنوي مجلس الإدارة عن أعمال الشركة خلال السنة الماضية وتوقعاتها المستقبلية للسنة القادمة .

ب- يزود مجلس الإدارة المراقب بنسخ عن الحسابات والبيانات المنصوص عليها في الفقرة(أ) من هذه المادة قبل الموعد المحدد لاجتماع الهيئة العامة للشركة بمدة لا تقل عن واحد وعشرين يوماً .

المادة (141) نشر الميزانية العامة للشركة

على مجلس الإدارة للشركة المساهمة العامة إن ينشر الميزانية العامة للشركة وحساب إرباحها وخسائرها وخلاصة وافية عن التقرير السنوي وتقرير مدققي حسابات الشركة خلال مدة لا تزيد على ثلاثين يوماً من تاريخ انعقاد الهيئة العامة .

المادة (142) : التقارير المالية

يعد مجلس إدارة الشركة المساهمة العامة تقريراً كل ستة أشهر يتضمن المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، وحساب الأرباح والخسائر وقائمة التدفق النقدي والإيضاحات المتعلقة بالبيانات المالية مصدقا علية حسابات الشركة ويزود المراقب بنسخة من التقرير خلال ستين يوما من انتهاء المدة.

المادة (184/أ) : إتباع الأصول المحاسبية

"يترتب على الشركة المساهمة العامة تنظيم حساباتها وحفظ سجلاتها ودفاترها وفق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية المعتمدة " .

كما يتضمن القانون عددا من المواد التي تتعلق بدور مدقق حسابات الشركة المساهمة العامة في تعزيز الشفافية والإفصاح في التقارير المالية ، وفيما إذا كانت البيانات المالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة

الدولية ، وتمكن من إظهار المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية ، وكذلك إبداء المدقق رأيه بالبيانات المالية للشركة وتشمل النصوص القانونية التالية :

قانون الأوراق المالية رقم (23) لسنة 1997 والتشريعات الصادرة عن هيئة الأوراق المالية :

بدأ إنشاء الشركات المساهمة العامة في الأردن منذ بداية الثلاثينات في القرن العشرين ، حيث تم تأسيس ثلاث شركات كبرى في تلك الفترة هي البنك العربي وشركة التبغ والسجائر وشركة الكهرباء، حيث اخذ الجمهور الأردني يكتتب في أسهم هذه الشركات والتعامل بها منذ ذلك التاريخ ، كما تم إصدار إسناد القرض لأول مرة في الأردن في أوائل الستينات .

وفي غياب سوق منظم للأوراق المالية ومع ازدياد إعداد الشركات المساهمة العامة وتوسع الحكومة في إصدار أدوات الدين العام ، اتضحت الحاجة لإنشاء سوق منظم حيث دعت لذلك خطط التنمية المتعاقبة مما أثمر عن تأسيس سوق عمان المالي بموجب القانون رقم (31) لسنه 1976م ، وبدا السوق أعمالة كسوق منظم للأوراق المالية 1978/1/1م ، وكان من أهم اهدافة تنمية المدخرات الوطنية عن طريق الاستثمار في الأوراق المالية ، وتوجيه المدخرات لخدمة الاقتصاد الوطني ، إضافة إلى تنظيم ومراقبة إصدار الأوراق المالية والتعامل بها بطريقة تكفل سلامة هذا التعامل وسهولته وسرعته ، وكان سوق عمان المالي يقوم بدورين رئيسيين هما دور الهيئة الرقابية على سوق رأس المال ، ودور البورصة التقليدية للأوراق المالية . (دائرة البحوث ، هيئة الأوراق المالية ، 1997) .

وقد كان للتقدم الكبير الذو حدث في العالم على صعيد ثورة الاتصالات والمعلومات وتلاشي الحواجز بين دول العالم والتزام العديد من الدول بتطبيق المعايير الدولية في مختلف المجالات ، دور هام في

بروز تحديات كبيرة إمام دول العالم وخاصة النامية منها لإعادة ترتيب أوضاعها ضمن هذه المعطيات والظروف الجديدة ، وقد بدا الأردن باتخاذ خطوات هامة للتكيف مع تلك المتغيرات من خلال إجراء إصلاحات تشريعية وهيكلية . وقد كان من أهم التشريعات الاقتصادية والخطوات التي تم اتخاذها ، إصدار قانون الأوراق المالية رقم (23) لسنة 1997م ، الذو هدف إلى إحداث نقلة نوعية هامة في تاريخ سوق رأس المال الوطني .

تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية

وقد أصدرت الهيئة وفي ظل دورها في إنقاذ أحكام قانون الأوراق المالية رقم (23) لسنه 1997م عدة تشريعات لتطوير سوق رأس المال وتحقيق سلامة التعامل بالأوراق المالية وتعزيز حماية المستثمرين ومستخدمي التقارير المالية وتوفير المعلومات والخدمات الأزمة لهم ، ومن بينها (تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية رقم (1) لسنة 1998م حيث بدئ العمل في تطبيقها اعتبارا من 1998/9/1م وجاءت لتحقيق هدف رئيسي من أهداف الهيئة وهو زيادة الشفافية وتوفير المعلومات الضرورية للمستثمرين في الأوراق المالية ، ومن أبرزها ما تضمنته هذه التعليمات ما يلي

أولا : تحديد نوعية المعلومات والتقارير التي يجب على الشركات المساهمة العامة الإفصاح عنها سواء كان ذلك عند الإدراج أو فيما يتعلق بالبيانات الدورية أو عند حدوث أمور جوهرية أو أحداث هامة .

ثانياً: تقديم معلومات هامة تتعلق بالشركة عند طلب إدراج أسهمها تتعلق بشكل رئيسي بوصف لغايات الشركة وعلاقتها بالشركات الأخرى ، وللأوراق المالية المصدرة من قبلها وتقييم لانجازاتها وأسماء كبار

مالكي أوراقها المالية ممن تجاوز ملكيتهم 5% فأكثر ، إضافة لبياناتها المالية ، وغير ذلك من المعلومات الهامة .

ثالثاً: التزام الشركات المساهمة العامة بالتصريح من خلال النشر أو الإدلاء ببيان صحفي بأي وسيلة من وسائل الإعلام المختلفة عن نتائج أعمالها خلال (45) يوماً من انتهاء السنة المالية .

رابعاً: التزام مجلس إدارة الشركة المصدرة للأوراق المالية بإعداد تزويد الهيئة بالتقرير السنوي للشركة خلال مدة تزيد على ثلاثة أشهر من انتهاء السنة المالية متضمنة العديد من المعلومات وتشمل ما يلي :

أ- كلمة رئيس مجلس الإدارة

ب- تقرير مجلس الإدارة والذو يجب إن يتضمن مايلي :

1. وصف لأي حماية حكومية أو امتيازات تتمتع بها الشركة أو أي من منتجاتها بموجب القوانين والأنظمة ، ووصف لأي تبرعات اختراع أو حقوق امتياز تم الحصول عليها من قبل الشركة .
2. وصف لأي قرارات صادرة عن الحكومة أو المنظمات الدولية أو غيرها ولها اثر مادي على عمل الشركة أو منتجاتها أو قدرتها التنافسية ، والإفصاح عن مدى التزام الشركة بمعايير الجودة الدولية .
3. الانجازات التي حققتها الشركة مدعمة بالأرقام ، ووصف للأحداث الهامة التي مرت على الشركة خلال السنة المالية .
4. الوضع التنافسي للشركة ضمن قطاع نشاطها وأسواقها الرئيسية وحصتها من السوق المحلي ، وكذلك حصتها من الأسواق الخارجية إن أمكن .
5. درجة الاعتماد على الموردين محددين و/أو عملاء رئيسين محليا وخارجيا في حال كون ذلك يشكل (10%) فأكثر من إجمالي المشتريات و/أو المبيعات أو الإيرادات على التوالي

6. الأثر المالي لعمليات ذات طبيعة غير متكررة حدثت خلال السنة المالية ولا تدخل ضمن النشاط الرئيسي للشركة .

7. السلسلة الزمنية للأرباح أو الخسائر المحققة والأرباح الموزعة وصافي حقوق المساهمين وأسعار الأوراق المالية المصدرة من قبل الشركة ، وذلك لمدة لا تقل عن خمس سنوات وتمثيلها بيانيا ما أمكن ذلك ، أو منذ تأسيس الشركة إذا لم يمض على تأسيسها خمس سنوات فأكثر .

8. تحليل للمركز المالي للشركة ونتائج اعمالها خلال السنة المالية .

9. التطورات المستقبلية الهامة بما في ذلك أي توسعات أو مشروعات جديدة ، والخطة المستقبلية للشركة لسنة قادمة على الأقل وتوقعات مجلس الإدارة لنتائج أعمالها الشركة.

10. مقدار أتعاب التدقيق للشركة والشركات التابعة ، ومقدار مجلس أي أتعاب عن خدمات أخرى تلقاها المدقق و/أو مستحقة له .

ج- البيانات المالية السنوية للشركة مدققة من مدققي حساباتها مقارنة مع السنة السابقة والتي تشمل ما يلي :

1. الميزانية العامة .
2. حساب الأرباح والخسائر
3. قائمة التدفق النقدي
4. بيان التغيرات في حقوق المساهمين
5. الإيضاحات حول البيانات المالية

د- تقرير مدققي حسابات الشركة حول البيانات المالية السنوية للشركة والمتضمن بان إجراء التدقيق قد تمت وفقا لمعايير التدقيق المقررة بموجب هذه التعليمات.

1. إقرار من مجلس إدارة الشركة حسب علمه واعتقاده بعدم وجود أي أمور جوهرية قد تؤثر على استمرارية الشركة خلال السنة المالية التالية.

2. إقرار من مجلس الإدارة بمسؤوليته عن إعداد البيانات المالية وتوفير نظام رقابة فعال في الشركة.

خامسا: إلزام الشركة المصدرة بالإعلان عن البيانات السنوية بعد إقرارها من قبل مجلس إدارتها وفور صدور تقرير مدققي الحسابات عليها، وذلك قبل توزيعها على المساهمين على إن يتضمن الإعلان أيضا خلاصة وافية عن تقرير مجلس الإدارة والنص الكامل لتقريري مدققي حسابات الشركة، وذلك خلال فترة لا تتجاوز ثلاث شهور من انتهاء سنتها المالية.

سادسا: إلزام مجلس إدارة الشركة المصدرة إعداد تقرير نصف سنوي مقارن مع نفس الفترة من السنة السابقة والإعلان عن هذا التقرير خلال فترة لا تتجاوز شهراً من تاريخ انتهاء تلك الفترة وتزويد الهيئة بنسخ عنه ، على إن يتضمن هذا التقرير البيانات المالية التي تشمل الميزانية العامة وحساب الأرباح والخسائر وبيان التغييرات في حقوق المساهمين وقائمة التدفق النقدي والإيضاحات الضرورية وكذلك تقرير مدقق حسابات الشركة وملخص موجز عن نتائج أعمال الشركة خلال الفترة مقارنة مع الخطة المستقبلية التي سبق وضعها .

سابعا: ضرورة تزويد الهيئة والإعلان دون إبطاء بأي وسيلة تحقق السرعة المطلوبة والإعلان أو التصريح فورا عند حدوث أمور جوهرية أو أحداث هامه من المحتمل إن تؤثر على ربحية الشركة أو مركزها المالي أو أسعار الأوراق المالية من قبلها وخاصة فيما يتعلق بما يلي :

أ- التغيرات الهامة التي تطرأ على موجودات الشركة والتزاماتها قصيرة وطويلة الأجل وأي حجوزات على موجوداتها وكذلك التغيرات الهامة في هيكل رأس المال ومنتجاتها والتغيرات في ملكية أسهم الشركة التي تحدث تغييرا في السيطرة عليها .

ب- الصفقات الكبيرة التي تعقدها الشركة وإلغاء مثل هذه الصفقات .

ج- العمليات ذات الطبيعة غير المكررة والتي قد يكون لها اثر مادي على أرباح الشركة أو مركزها المالي .

د- الكوارث والحرائق وأثرها المتوقع على المركز المالي للشركة .

هـ- قرارات مجلس الإدارة الهامة التي تؤثر على أسعار الأوراق المالية المصدرة من قبلها والتي تتضمن أية إصدارات جديدة للأوراق المالية والتغيرات في الاستثمارات الرأسمالية أو في غايات الشركة وأسواقها والمشروع في الاندماج الأرباح والتصفية الاختيارية .

و- قرارات الهيئة العامة للشركة .

ز- تشكيل مجلس إدارة جديد للشركة والتغيرات التي تطرأ على أعضاء مجلس الإدارة وتعيين مدير عام جديد للشركة وبيان مؤهلاته .

ح- الدعاوى التي أقامتها أو أقيمت عليها والتي قد يكون لها اثر مادي على المركز المالي للشركة وأثرها المتوقع على ربحية الشركة ومركزها المالي .

ثامناً : إلزام جميع الهيئات الخاضعة لرقابة الهيئة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية .

تاسعاً : تحديد الشروط الواجب توفرها في مدققي حسابات أي جهة خاضعة لرقابة الهيئة ، وضرورة تقيدهم بمعايير التدقيق الدولية لغايات حسابات أي من هذه الجهات .

ومن خلال عملية تقييم لمتطلبات الإفصاح الصادرة عن هيئة الأوراق المالية ، وخاصة المادة (6) من الفصل الثاني من (تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية رقم (1) لسنة 1998م والتي تتضمن المعلومات التي يتوجب إن يتضمنها التقرير السنوي للشركة الصادر عن مجلس الإدارة والتي تم ذكر تفاصيلها أنفاً ، فقد لوحظ إن هناك العديد من متطلبات الإفصاح والتي لا يمكن الحكم على مدى موضوعاتها ويصعب التحقق منها كونها تعتمد على الحكم والتقدير الشخصي لإدارة الشركة مما قد يؤدي من وجهة نظر الباحث لما يلي:

1. التفاوت وعدم الاتساق في درجة الإفصاح عن هذه البنود في التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة .
2. عدم تحقق خاصيتي المصداقية والاعتمادية للبيانات المالية التي تشتمل عليها هذه التقارير.
3. مبالغة إدارة الشركة في التوقعات المتفائلة بهدف التأثير بشكل ايجابي على سعر أسهمها في السوق ، وبالتالي التأثير على مقاييس تقييم الأداء بالنسبة لإدارة الشركة .

ومن أهم البنود التي يصعب قياس مدى موضوعاتها والتحقق من صحتها والتي تطلبتها المادة (6) من الفصل الثاني من تعليمات الإفصاح ما يلي: (حميدات ، 2004) .

رقم الفقرة من المادة (6) من تعليمات الإفصاح	طبيعة البند	الانتقاد
ب/2	وصف لأي قرارات صادرة عن الحكومة أو المنظمات أو غيرها ولها اثر مادي على عمل الشركة أو منتجاتها أو قدرتها التنافسية	صعوبة التحقق من مدى موضوعية الإدارة في تحديد درجة تأثير تلك القرارات
ب/3	الانجازات التي حققتها الشركة مدعمة بالأرقام ، وصف الأحداث الهامة التي مرت على الشركة خلال السنة المالية .	عدم تحديد درجة الأهمية للحدث الهام حيث يختلف مفهوم الأهمية من شخص لأخر وبالتالي قد لا تفصح الشركة عن حدث هام مرت به في حين انه هام من وجهة نظر مستخدمي البيانات المالية
ب/9	التطورات المستقبلية الهامة بما في ذلك أي توسعات أو مشروعات جديدة ، والخطة المستقبلية للشركة لسنة قادمة على الأقل وتوقعات مجلس الإدارة لنتائج أعمال الشركة	لم تتضمن هذه الفقرة ضرورة بيان مجلس إدارة الشركة للأسس المؤثرة والمستخدمة لتحديد التوقعات لنتائج أعمال الشركة مع تقييم أسباب الانحرافات عن خطة السنة السابقة
ب/20	مساهمة الشركة في خدمة البيئة والمجتمع المحلي	لا تتضمن هذه الفقرة إلزام الشركات بتحديد الآثار السلبية التي تسببها الشركة للبيئة المحيطة

هذا وقد اصدر مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية واستناداً إلى أحكام المادة (12/ف) من قانون الأوراق المالية رقم (76) لسنة 2002م تعليمات جديدة باسم (تعليمات إفصاح الشركات المصدرة والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق) لسنة 2004 ويعمل بها اعتبارا من 2007/3/1م. والتي حلت محل (تعليمات الإفصاح والمعايير المحاسبية ومعايير التدقيق والشروط الواجب توافرها في مدققي حسابات الجهات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق المالية رقم (1) لسنة 1998م) .وقد تضمنت التعليمات الجديدة بعض الإضافات المحدودة على متطلبات الإفصاح الصادرة عام 1998م والتي تشمل مايلي :

1. تم إضافة فقرة ضمن متطلبات الإفصاح الواجب إن يتضمنها تقرير مجلس الإدارة المرفق في التقرير السنوي للشركة بحيث يتضمن ذلك التقرير وصفا للمخاطر التي تتعرض لها الشركة . وكذلك بيان العقود والمشاريع والارتباطات التي عقدتها الشركة مع الشركات التابعة أو الشقيقة أو الحليفة .
2. الطلب من الشركات إرفاق إقرار بصحة ودقة واكتمال المعلومات والبيانات الواردة في التقرير موقع من رئيس مجلس الإدارة والمدير العام والمدير المالي للشركة .
3. بيان التغيرات الهامة التي تطرأ على التصنيف الائتماني للشركة إن وجد وأي تغيير يطرأ عليه.(علما بان هذا البند لا يتعلق بالشركات الصناعية وإنما قطاع البنوك والمؤسسات المالية بشكل خاص).
4. قرارات مجلس الإدارة المتعلقة بشراء الشركة المصدرة لأسهمها وأي تصرف بها .
5. الإفصاح عن الدعوة لاجتماع هيئة عامة غير عادي .

(2- 6) : الدراسات السابقة العربية والاجنبية

أولا : الدراسات العربية

ـــ دراسة (مطر، 1988) بعنوان" الأهمية النسبية للقوائم المالية المدققة كمصدر من مصادر المعلومات لمتخذي القرارات الاستثمار وقرارات الإقراض" هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على أهمية البيانات أو القوائم المالية المدققة الصادرة عن الشركات المساهمة بدولة الكويت ، وذلك كمصدر للمعلومات بالنسبة لكل من متخذي القرارات الاستثمار وقرارات الإقراض ، تم تحديد العوامل الرئيسية التي تزيد من موثوقية المعلومات المستخلصة منها بالإضافة إلى تحديد إطار عام للإفصاح المناسب عن المعلومات الواجب توفيرها

في القوائم المالية المنشورة التي تصدرها الشركات المساهمة العامة بدولة الكويت وذلك للوفاء باحتياجات كل من فئتي محللي الاستثمار ومحللي الائتمان ، وقد أظهرت هذه الدراسة النتائج الآتية :

- احتلت البيانات المالية المدققة المرتبة الأولى كمصدر للمعلومات بالنسبة لفئة المستثمرين في حين لم تحتل سوى المرتبة الثالثة كمصدر للمعلومات بالنسبة للمقرضين.
- تتأثر درجة الثقة التي يوليها مستخدمو البيانات المالية المدققة لهذه البيانات بمجموعة من العوامل، وقد اتفقت فئتا المستثمرين والمقرضين على أهم ثلاثة عوامل :
  - سمعة مراقب الحسابات.
  - نوع الرأي الذي يبديه المراقب في تقريره عن هذه البيانات .
  - تاريخ صدور تقرير عنه .
- يختلف كل من المستثمرين والمقرضين في ترتيب القوائم المالية التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية والتمويلية وذلك لسبب اختلاف طبيعة القرارات المالية التي يتخذها كل فئة منهما مما يترتب عليه اختلاف الاهمية النسبية لبنود المعلومات التي تحتاجها كل منهما .
- يتفق المهنيون المحاسبون والمدققون مع فئة المستثمرين بدرجة أكبر من اتفاقهم مع فئة المقرضين ، سواء في تقويمهم للأهمية النسبية للبيانات المالية المدققة كمصدر للمعلومات التي تحويها هذه القوائم أو في تقويمهم للقيمة الاعلاميه لكل بند من بنود هذه القوائم .

ـ دراسة (الحسيني، 1992) بعنوان "مدى تطبيق الإفصاح عن العناصر غير العادية العرضية بقائمة الدخل طبقاً لمعيار العرض والإفصاح العام في المملكة العربية السعودية". وقد أظهرت الدراسة من خلال فحص التقارير المالية المنشورة لعينة البحث عدم التزام جميع الشركات المساهمة السعودية

بمتطلبات الإفصاح المالي عن العناصر غير العادية العرضية الذو أوجبه معيار العرض والإفصاح العام وقد خلص الباحث إلى أن هناك اختلاف بين شركات المساهمة في تبويب العناصر غير العادية بقائمة الدخل.

– **دراسة (مطر، 1993) بعنوان "تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية"**.هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تمسك الشركات المساهمة العامة الأردنية بشروط وقواعد الإفصاح عن المعلومات التي تنص عليها أصول المحاسبة الدولية. وتوصلت الدراسة إلى ما يأتي:

- تلبي الشركات المساهمة العامة الأردنية بشكل عام في قوائمها المالية المنشورة للعام 1990م متطلبات الحد الأدنى من الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها أصول المحاسبة الدولية، إذ يصل مستوى هذا الإفصاح إلى ما يقارب 80% من المستوى المطلوب حسب أصول المحاسبة الدولية ، وهو مستوى معقول وبالقياس بما كشفت عنه دراسة ميدانية أجريت في المملكة الأردنية الهاشمية عام 1984 للتأكد من مدى ملائمة الإفصاح المتوفرة في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الصناعية التي خلصت إلى تدني مستوى الإفصاح.
- رغم تفاوت مستوى الإفصاح بين القوائم المالية نفسها وبين عناصر كل قائمة من هذه القوائم على حدى فهذا التفاوت يبقى محصوراً في نطاق ضيق نسبياً .
- تترتب المعلومات التي تعرضها القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة الأردنية حسب مستوى الإفصاح المتوفر فيها وفقاً لأصول المحاسبة الدولية على النحو الآتي:
  - المركز الأول قائمة التغيرات في المركز المالي .

- المركز الثاني قائمة المركز المالي .
- المركز الثالث قائمة الأرباح والخسائر .

المركز الرابع الملاحظات(الايضاحات) المرفقة بالقوائم المالية.

ـــ دراسة (خشارمة، 1999) بعنوان "تحليل مستوى الإفصاح في الشركات المساهمة الأردنية: دراسة ميدانية".هدفت هذه الدراسة إلى التحقق من تمسك الشركات المساهمة العامة الأردنية بشروط وقواعد الإفصاح عن المعلومات التي تنص عليها أصول المحاسبة الدولية. وتوصلت الدراسة إلى ما يأتي:

- إن مستوى الإفصاح عن المعلومات في التقارير السنوية للشركات الأردنية خلال الفترة الزمنية في تراجع مع بعض الاستثناءات.
- إن نوع الصناعة التي تنتمي لها الشركات ، ونسبة المديونية ، ونسبة السيولة تعتبر من الخصائص الرئيسية التي تؤثر على مستوى الإفصاح في التقارير السنوية للشركات الأردنية .

هذا وقد توصلت الدراسة إلى عدة توصيات كان أهمها ضرورة زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية من اجل استقطاب الاستثمارات المحلية ومن اجل زيادة الثقة بالتقارير المالية ، كما أوصت بضرورة تقيد الشركات بتطبيق معايير المحاسبية الدولية وعدم التأخير في إصدار التقارير المالية عن الثلاثة أشهر الأولى لانتهاء السنة المالية.

ـــ دراسة (الفضل، 2001) بعنوان " العلاقة بين الإفصاح المحاسبي وكل من حجم الشركة وأسعار أسهمها في السوق المالية ونوع نشاطها : دراسة ميدانية في العراق ".هدفت لما يلي:

أ. ما إذا كان لحجم الشركة أثر ذو دلالة إحصائية على مستوى الإفصاح في التقارير المالية الخارجية للشركة.

ب. ما إذا كان هنالك علاقة ارتباط ذات دلالة إحصائية بين مستوى الإفصاح الكافي في التقارير المالية الخارجية للشركة وأسعار أسهمها في السوق المالية .

جـ. ما إذا كان مستوى الإفصاح الكافي في التقارير المالية الخارجية للشركة يختلف باختلاف نوع النشاط الذو تمارسه . وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- بالرغم من أن نسبة الإفصاح على مستوى التقرير المالي ككل للشركات الداخلية في الدراسة بلغت (69.5٪) غير أنها لم تلب احتياجات المستثمرين ، وذلك لفشل الشركات في تحقيق مستوى مناسب من الإفصاح في بنود أهم محورين بالنسبة لهم وهما محور المعلومات الخاصة بنتيجه النشاط ومحور المعلومات الخاصة بالموجودات.

- أكدت الدراسة أهمية الدور الذو تلعبه القوائم المالية الأساسية والمتمثلة في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل في تحديد أسعار أسهم الشركات في السوق المالية ، مما يعني أن أسعار أسهم الشركة في السوق المالية تعد محددا لمستوى الإفصاح في هاتين القائمتين اللتين تشكلان الجزء الرئيسي في تقارير حملة الأسهم .

- لا يعتبر نوع نشاط الشركة محددا للإفصاح ، وبالتالي فانه يمكن دعم توجهات بعض الجهات المهنية والأكاديمية في وضع القواعد التي يمكن أن يسترشد بها في ممارسات الإفصاح من جانب الشركات على اختلاف أنشطتها .

ويلاحظ هنا عدم قيام الباحث بالفصل بين شركات القطاع الخاص والمختلط ، حيث تم اعتبارهما مجتمعا واحدا على الرغم من الاختلافات الجوهرية بينهما من حيث درجة

التحكم الحكومي بقطاع الشركات المختلط ، وقد توصلت هذه الدراسة إلى النتائج التالية :

- هنالك درجة التزام مرتفعة بمعيار المحاسبة الدولي رقم (1) فيما يتعلق بمتطلبات الإفصاح عن مكونات القوائم المالية والمعلومات المقارنة لمعايير المحاسبة الدولية ومعلومات حول الأسهم.

- هنالك التزام مناسب بالإفصاح عن المتطلبات التالية : الإفصاح عن إعادة التصنيف ، والتوزيعات ووصف الاحتياطيات ، والتوقيت المناسب ، وفرضية الاستمرارية ، والإفصاح في قائمة الدخل .

- هنالك اختلاف ذو دلالة إحصائية بين الشركات كبيرة الحجم والشركات متوسطة الحجم في تلبية متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) فيما يتعلق بمتطلب التوقيت المناسب في إصدار البيانات المالية ووصف الاحتياطيات ، حيث تبين أن الشركات كبيرة الحجم تميل بشكل أكبر لنشر بياناتها المالية في وقت مبكر مقارنة بالشركات الأصغر حجما ، وكذلك فان هذه الشركات تفصح بتفاصيل أكثر عن الكبيرة الحجم ومتوسطة الحجم .

ـــ دراسة (جرن، 2003) بعنوان " أهمية التقارير المالية المرحلية للشركات المساهمة الصناعية الأردنية بالنسبة لقرارات المستثمر في بورصة عمان ". حيث هدفت الدراسة إلى التعرف على أهمية البنود التي تنشر في هذه التقارير، وملائمة هذه التقارير لقرارات المستثمرين في بورصة عمان ، والتعرف على كفاية المعلومات التي تنشر في التقارير المرحلية التي تقدمها الشركات المساهمة الصناعية الأردنية حاليا. كما هدفت أيظاً إلى بيان مدى تقيد هذه الشركات بإعداد ونشر هذه التقارير وفق المادة (089) من تعليمات الإفصاح الصادرة عن هيئة مفوضية الأوراق المالية، ودراسة العلاقة بين درجة الإفصاح في التقارير المالية المرحلية وخصائص الشركة، مثل حجم الأصول وصافي المبيعات ، وصافي الربح وحجم المديونية ، وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية :

- هناك تجانس في طريقة اتخاذ قرار الاستثمار من قبل مجموعتي عينة الدراسة التي تشمل المستثمر الفرد والمستثمر المؤسسي.

- يوجد تجانس في تقييم الأهمية النسبية لمصادر المعلومات بين مجموعتي العينة وان التقارير المالية السنوية من أهم مصادر المعلومات التي يتم الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، يليه التقارير المالية المرحلية ، كما أظهرت الدراسة أن الإشاعات تعتبر اقل مصادر المعلومات أهمية للمستثمرين .

- وجود تفاوت في درجة الإفصاح بين الشركات عينة الدراسة ، وان درجة الإفصاح في التقارير المالية المرحلية لمعظم الشركات والتي شملت الدراسة قد تجاوزت نسبة (50٪)

- عدم وجود علاقة ارتباط بين درجة الإفصاح في التقارير المالية المرحلية للشركات المساهمة الصناعية وبعض خصائص الشركة المذكورة آنفاً .

ـ دراسة (القصاص، 2003) بعنوان " اثر الإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية على قرارات المستثمر في بورصة عمان في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) ".ولقد هدفت هذه الدراسة لما يلي :

- معرفة وجهة نظر المستثمر في بورصة عمان بخصوص المعلومات والبيانات التي تقدمها التقارير المالية للبنوك التجارية الأردنية في اتخاذ قراره الاستثماري.

- اختبار مدى أهمية وملائمة التقارير المالية السنوية للبنوك التجارية الأردنية لقرارات الاستثمار في بورصة عمان .

- التعرف على العلاقة بين أهمية البند ودرجة الإفصاح عنه في التقارير المالية السنوية للبنوك التجارية الأردنية .

– الكشف عن أي اختلاف في تقييم الاهميه النسبية للبنود المتعلقة بالأدوات المالية الواردة ضمن متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (39) بين فئات مجتمع الدراسة الثلاث عند اتخاذ القرار الاستثماري .

وقد أظهرت نتائج الدراسة أن التقارير المالية السنوية الصادرة عن البنوك التجارية الأردنية تعتبر من أهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمر في بورصة عمان ، وان الإفصاح الكافي في التقارير المالية يسهل على كافة فئات المستثمرين في تلك البورصة اتخاذ قراراتهم الاستثمارية من خلال اعتمادهم على مصدر واحد بشكل رئيسي ، وكذلك وجود علاقة طردية بين الاعتماد على التقارير المالية السنوية الصادرة عن تلك البنوك ونجاح القرار الاستثماري . كما بينت الدراسة أن جميع البنود المتعلقة بالإفصاح عن الأدوات المالية والواردة ضمن متطلبات معيار المحاسبة الدولية رقم (39) من وجهة نظر مجموعات عينة الدراسة الممثلة بالمحللين الماليين والمديرين متخذو القرارات الاستثمارية والمستثمرين في بورصة عمان، ومهمة جدا، مما يعزز أهمية تطبيق هذا المعيار لزيادة الإفصاح في التقارير السنوية للبنوك الأردنية.

ـ دراسة (المهندي، 2004) بعنوان "اثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم: دراسة تطبيقية في الشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية". إن محور هذه الدراسة يتمثل في استكشاف العلاقة بين مستوى الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في التقارير المالية السنوية المنشورة وأسعار الأسهم. وهدفت الدراسة الى معرفة مدى تلبية المعلومات الواردة في التقارير المالية السنوية لاحتياجات المستثمرين وقياس مستوى الإفصاح المحاسبي في هذه التقارير تمهيدا لمعرفة مدى تأثير بعض المتغيرات على مستوى الإفصاح ، وكذلك دراسة العلاقة بين مستوى الإفصاح المحاسبي وبين نسبة التغير في أسعار الأسهم للفترة المحيطة بتاريخ إصدار التقارير والعلاقة بين مستوى الإفصاح والقيمة السوقية للأسهم في تاريخ إصدار هذه التقارير ، وهدفت الدراسة أيضا إلى بيان مدى توافق بين مستوى إفصاح

الشركات عن بنود المعلومات والأهمية النسبية لها كما أبداها المستجيبين. وتم إتباع المنهج الوصفي التحليلي لتغطية الجانب الميداني في هذه الدارسة من خلال تصميم استبانه ضمت (156) بندا من بنود المتوقع الإفصاح عنها في التقارير المالية السنوية المنشورة والمستقاة من المعايير المحاسبية والقوانين والتعليمات المحلية والدراسات السابقة والتي تم توزيعها على عينة من الوسطاء والمحللين الماليين والمستثمرين. وتوصل الباحث إلى مجموعة من النتائج أهمها :

أ- بلغ متوسط الإفصاح عن بنود المعلومات ككل في التقارير المالية السنوية المنشورة لعام 2002 للشركات قيد الدراسة 73٪ وتراوح مداه بين 63٪ - 89٪ فيما تباينت مستويات الإفصاح عن بنود المعلومات للمجموعات الفرعية .

ب- هناك توافق بين مستوى إفصاح الشركات عن بنود المعلومات في تقاريرها السنوية وبين الأهمية النسبية لهذه البنود وذلك على مستوى بنود المعلومات ككل ، غير إن نتائج الارتباط الخاصة بمجموعات المعلومات الفرعية أظهرت عدم وجود علاقة لبعض المجموعات أهمها مجموعة المعلومات عن التنبؤات للاداره .

ت- كشفت الدراسة عن وجود علاقة طردية موجبة بين مستوى الإفصاح في التقارير المالية وبين إجمالي الأصول وحجم المبيعات السنوية وعدد المساهمين ، وقد حقق إجمالي الأصول أعلى ارتباط ، فيما لم تبين الدراسة أي علاقة ذات دلالة إحصائية بينى مستوى الإفصاح وكل من العائد على الاستثمار وهامش صافي الربح .

وقدم الباحث مجموعة من التوصيات ، أهمها :

1. رفع مستوى الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية من خلال قيام هيئة الأوراق المالية بمراجعة وتحليل المعلومات الواردة في هذه التقارير لتحديد مدى كفايتها مع فرض العقوبات والغرامات اتجاه ذلك ، وتطوير التشريعات المنظمة لعملية الإفصاح .
2. قيام مدققي الحسابات من التحقق من إفصاح الشركات للمعلومات الملزمة بموجب القوانين والتعليمات .
3. توجيه اهتمام المستثمرين نحو بنود المعلومات الواردة في التقارير المالية من خلال توعيتهم إلى أهمية هذه البنود وعدم التركيز على بعض المؤشرات التي قد لا تغطي وضع الشركة من كافة الجوانب.
4. العمل على إنشاء مركز متخصص يعني بدراسة الإفصاح للشركات.

ـ دراسة (صيام، 2006) بعنوان " أهمية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (32) (الأدوات المالية : الإفصاح والعرض) وتأثيره على عرض القوائم المالية في البنوك التجارية الأردنية".حيث هدفت هذه الدراسة إلى بيان أهمية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (32) (الأدوات المالية للإفصاح والعرض) في البنوك التجارية الأردنية ، وذلك من وجهة نظر معدي القوائم المالية في البنوك ، مدققي الحسابات المرخصون ، المستثمرين والمؤسسات . كما هدف إلى بيان تأثير تطبيق العيار على عدالة عرض البيانات وكفاية الإفصاح فيما يتعلق بالأدوات المالية في القوائم في البنوك التجارية الأردنية وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية:

إن جميع فئات عينة الدراسة من مدققي الحسابات المرخصين ،ومعدي القوائم المالية في البنوك التجارية الأردنية والمستثمرين في المؤسسات أجمعوا على أهمية تطبيق معيار المحاسبة الدولي (32) والقائم على الأدوات المالية (الإفصاح والعرض عند إعداد البيانات المالية للبنوك) ، وذلك لما يحققه تطبيق المعيار من توفير خصائص قابلية البيانات للمقارنة والثبات وبما يلبي احتياجات مستخدمي البيانات المالية ، حيث بلغت

الأوساط الحسابية لتأييد الفئات الثلاث لأهمية تطبيق المعيار (4.281 ، 4.071 ، 4.28) على التوالي حيث لوحظ أن هناك تقارب كبير في تأييد فئات عينة الدراسة لأهمية تطبيق المعيار.

أيد القائمون على مهنة المحاسبة (من مدققي الحسابات المرخصين ، معدي القوائم المالية في البنوك التجارية الأردنية ،والمستثمرين في المؤسسات) بشكل كبير أن تطبيق معيار المحاسبة الدولي (32) الأدوات المالية (الإفصاح والعرض) يؤثر وبشكل واضح على تحقيق كفاية الإفصاح عن البيانات المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية الصادرة عن البنوك التجارية الأردنية . كما أثبتت الدراسة عن عدم وجود فروقات جوهرية بين آراء الفئات الثلاث ، مما يعزز أهمية تطبيق المعيار. ولعل السبب في إجماع عينة الدراسة على كفاية الإفصاح أن البنود التي وردت في المعيار حول ما يجب الإفصاح عنه تحقق تطلعات مستخدمي البيانات المالية الصادرة عن البنوك بمختلف فئاتهم.

ـ دراسة (زيود، وآخرون، 2006**) بعنوان "الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصارف وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم** (30)**" "حالة تطبيقية في المصرف التجاري السوري"**.حيث هدفت هذه الدراسة إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية التي في دورها أدت إلى تحسين نوعية المعلومات المحاسبية المقدمة لمختلف فئات المستخدمين، وذلك من خلال تقديم معلومات ملائمة وقابلة للفهم وذات موثوقية عالية كما أنها تساهم في جعل المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة مع المعلومات للمنظمات الأخرى وبين القوائم المالية للمنظمة نفسها لفترات زمنية متعددة. وللمصارف والمؤسسات المالية طبيعة خاصة من حيث العمليات التي تجريها، وبالتالي العوائد والمخاطر التي تتعرض لها مما دفع لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى وضع معيار مستقل للإفصاح في القوائم المالية للمصارف والمؤسسات المالية المشابهة رقم (30) ، وقد توصلت الدراسة إلى إن تطبيق معايير المحاسبة

الدولية في المصارف يعد مدخلاً ضرورياً للوصول إلى معلومات تساعد متخذو القرار على تقويم المركز المالي والأعمال والإنجازات التي تقوم بها المصارف وفهم المميزات الخاصة لطبيعة أعمال المصارف.

ــ دراسة (أحمد، 2008) بعنوان " الاهمية النسبية للنسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية في تقييم السيولة وجودة الارباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الاردنية ومحللي الاوراق المالية في بورصة عمان ". حيث هدفت الدراسة إلى ابراز دور النسب المالية المشتقة من قائمة التدفقات النقدية ، والتفريق بين صافي الربح المحاسبي وصافي التدفق النقدي ، والتعرف على اراء ووجهات نظر كل من مسؤولي الائتمان في البنوك التجارية الاردنية ومحللي الاوراق المالية في بورصة عمان حول الاهمية النسبية للنسب المالية المشتقه من قائمة التدفقات النقدية في تقييم سيولة الشركة وجودة أرباحها ، ومدى تأثيرها على ما يتخذونه من قرارات مالية في ممارساتهم الوظيفيه . أما عينة الدراسة فقد بلغ عددها (95) فرداً، منهم (30) فرداً من محللي الائتمان في البنوك التجارية الاردنية و (65) فرداً من محللي الاوراق المالية في بورصة عمان ، وقد أثبتت نتائج الدراسة ان النسب المالية المشتقه من قائمة التدفقات النقدية تعتبر أداه هامة لتقييم كل من سيولة المنشأة وجودة الارباح من وجهة نظر محللي الائتمان ومحللي الاوراق المالية.

ــ دراسة (مطر، ونور، 2008) بعنوان " طبيعة وحدود الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم ". حيث هدفت هذه الدراسة إلى توضيح طبيعة وحدود الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم ، وقد أظهرت نتائج الدراسة على النحو التالي : الغالبية العظمى من عينة الدراسة (76%) تقريبا تؤيد وضع معايير خاصة تحكم الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصغيرة والمتوسطة . أما في حالة تعذر وضع مثل تلك

المعايير وذلك مراعاة لكلفة الإفصاح عن المعلومات الذي ستتحمله المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم وكذلك لخصوصية تلك المعلومات بالنسبة لهذا النوع من المنشآت فيتوجب عليها حينئذ أن تطبق صورة مخففة من قواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعايير الدولية للتقارير المالية وذلك عن طريق توسيع مجال الإفصاح الاختياري على حساب الإفصاح الإلزامي. وقد اوصى الباحثان بما يلي :

- توفير مصادر تمويل كافية وبكلفة مناسبة تساهم في تحفيزها لتدعيم وتوسيع أنشطتها في جميع المجالات التي تمارسها الصناعية والتجارية والخدمية.
- توفير المزيد من الإعفاءات الضريبية لمداخلاتها الإنتاجية.
- توفير الفرص التدريبية المناسبة لتحسين كفاءة العمالة الموظفة فيها.
- وضع التشريعات المناسبة التي تشجعها على الاندماج ما أمكن ذلك بقصد توسيع قاعدة الملاك التي تخلصها من سمة الملكية العائلية وبما يؤدي إلى تبني منهج الإدارة الديمقراطية التي تؤمن بأهمية الحاكمية المؤسسية .
- تشجيع تلك المنشآت على تحسين كفاءة وفاعلية أنظمتها المحاسبية والرقابية وبالقدر الذو يزيد من كفاءة وفاعلية أنظمة التقارير الإدارية والمالية المطبقة فيها. وذلك من اجل توفير المزيد من الإفصاح في بياناتها المالية.
- يجب تشجيع المؤسسات على التوائم ما أمكن ذلك مع القواعد المنصوص عليها في المعيار الدولي للتقارير المالية الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم (المنشآت الخاصة) و الذو صدر حديثاً وتم اعتماده من بداية شهر ابريل (نيسان) 2009 متضمناً جميع قواعد القياس والاعتراف والإفصاح المستخدمة في إعداد وفحص البيانات المالية الصادرة عنها.

ـــ **دراسة (باشيخ، 2009) بعنوان "جدوى المعلومات المحاسبية في ترشيد قرارات الاستثمار في سوق الاسهم السعودي"**. هدفت الدراسة إلى التعرف على مدى اعتماد المستثمر عند اتخاذ قراره الاستثماري على المعلومات المحاسبية (البيانات المالية)، والمعلومات غير المحاسبية (المعلومات الاقتصادية ممثلة في المواقع الاقتصادية والنشرات الاقتصادية، والمعلومات الاجتماعية)، حيث قام الباحث باجراء دراسة ميدانية من خلال توزيع قوائم استقصاء على المستثمرين العاديين من الاهل والاصحاب والاصدقاء، وقد اكدت النتائج على إن المعلومات غير المحاسبية تعد اهم مصادر المعلومات التي يعتمد عليها المستثمر في سوق الاسهم السعودي، وهذة المعلومات تتمثل في الاشاعات ، وموقع التداول، وموقع هيئة سوق المال، ومواقع مختصة بالاسهم. مرتبه حسب الاهمية)، كما اوضحت نتائج الدراسة إن المعلومات المحاسبية تاتي في الدرجة الثانية بعد المعلومات غير المحاسبية من حيث درجة تأثيرها على قرار المستثمر ، ويأتي تقرير مراقب الحسابات في الرتبة قبل الاخيره من حيث درجة الاهمية بعد بيان الدخل وتقرير مجلس الادارة، وتأتي الايضاحات المتممة للبيانات المالية في المرحلة الاخيرة من حيث درجة الاهمية بعد تقرير مراقب الحسابات.

ثانيا : الدراسات الأجنبية

ـــ **دراسة** (Benjamin, et..al, 1990) **بعنوان** "Requirements in Financial Statements Non-compliance with Disclosure" . والتي بحثت باختبار مدى توافر 11 بند من متطلبات الإفصاح المحاسبي في التقارير السنوية لـ 76 شركة في هونج كونج .وقد وجد الباحثون أن المتوسط العام لعدم الالتزام كان 22% وكجزء من الدراسة قام الباحثون بإجراء مقابلات مع خمسة مد راء لشركات وسبعة مدراء لمكاتب

محاسبية لتحديد الأسباب التي من الممكن أن تؤدي إلى عدم التزام جميع الشركات بالمتطلبات الإلزامية ، ووفقاً للمقابلات أستخلص الباحثون بعضاً من الأسباب وهي تتلخص في الآتي :

- متطلبات الإفصاح وإجراءات المراجعة في بعض الأحيان صعبة الفهم والتطبيق .
- عدم وجود وعي كافي بالمفاهيم العامة للمحاسبة .
- قلة المحاسبين المؤهلين .
- محاولة الإدارة إظهار صورة جيدة عن المركز المالي للمنشأة وكذلك نتائج عملياتها .
- عدم وجود وعي بالتغيرات الجديدة في متطلبات الإفصاح بسبب قلة المصادر المالية.

ـــ **دراسة** (Corala F.Grace, 1994) **بعنوان** " Accounting disclosure practice in the united states and united kingdom " . والتي تتعلق بمدى تطبيقات الإفصاح في كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا " حيث تناولت دراستهم الأهداف الرئيسية الآتية:

- مدى تكرار وتوقيت الإفصاح المقدمة من قبل الشركات المحلية والأجنبية المسجلة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة.
- اختبار الفرق في قواعد الإفصاح بين منظمات المهنية ومدى تطبيق الشركات لهذه القواعد وتوصلت دراستهم إلى أهم النتائج المتمثلة في:

• التقييد في قواعد الإفصاح المحاسبي سواء الإجباري أم الاختياري كانت أكثر في الولايات المتحدة الأمريكية منها في المملكة المتحدة .

كان هناك عدم تطبيق حقيقي أو فعلي لقواعد الإفصاح في التقارير الدورية والسنوية لدى الشركات الأجنبية في كلتا الدولتين لمعلومات وتقارير مالية أثر الافصاح للشركات الأجنبية في كلتا الدولتين.

ــ **دراسة** (Suwaidan and El-Khouri, 2000) **بعنوان** " An empirical Examination of the relationship between increased disclosure in Jordanian industrial corporate annual report and risk". هدفت هذه الدراسة إلى فحص العلاقة بين كمية المعلومات الموجودة في التقارير السنوية ، لأربع وثلاثين شركة صناعية أردنية مدرجة في سوق عمان المالي لعام 1995م ، ودرجة المخاطرة المرتبطة بأسعار أسهمها وقد تم استخدام ثلاثة مقاييس لدرجة المخاطرة : المخاطرة النظامية ، والمخاطرة غير نظامية ، والمخاطرة الكلية ، وقد تم قياس الإفصاح في التقارير المالية للشركات المساهمة عن طريق استخدام نموذج للإفصاح يحتوي على (61) بندا من المعلومات المتوقع أن تفصح عنها الشركات الصناعية في تقاريرها السنوية . وقد أظهرت نتائج الدراسة عدم وجود علاقة ذات دلالة إحصائية بين درجة الإفصاح والتقارير السنوية للشركات المساهمة الصناعية العامة الأردنية ودرجة المخاطرة بمقاييسها الثلاثة وقد فسر الباحثان هذه النتيجة إلى عدم اعتماد المستثمرين على المعلومات المنشورة في التقارير السنوية في تقدير درجة المخاطرة المرتبطة بأسعار الأسهم.

ــ **دراسة** (Joshi and Al-Mudhahki 2001،) ، **بعنوان**" Empirical study of compliance with international Accounting standards (IAS-1) By stock Exchange listed companies in Bahrin" وقد هدفت هذه الدراسة إلى اختبار مدى التزام الشركات المدرجة في بورصة البحرين والملزمة بتطبيق معيار المحاسبة الدولية رقم (1) عرض القوائم المالية ، وذلك من خلال عينة من (37) شركة من مختلف

القطاعات ،حيث تم اختيار (10) متطلبات إفصاح من المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (1) ومقارنة مدى الالتزام بتلك المتطلبات للشركات الكبيرة الحجم مع الشركات متوسطة الحجم.

ـ دراسة (Rieger, 2002) **, بعنوان** " Secondsouth – Eastern Europe corporate Govenance "Roundtable : Transparency And Disclosure" أجريت هذه الدراسة في مايو 2002 حول حوكمة وتدعيم الإفصاح على المعلومات المحاسبية واستهدفت تحديد وتوصيف أفضل الممارسات في مجال التدقيق الداخلي والخارجي وأثرها في عملية التحكم المؤسسي ، وقد توصلت الدراسة إلى وجود مجموعة من الصراعات بين إدارة المنظمة ومجلس الإدارة وأيظاً على المدقق والإدارة تؤدي إلى وجود مجموعة من المخاطر سواء كانت مرتبطة بالأعمال أو مرتبطة بالأمور المالية ، وانتهت الدراسة إلى عدة توصيات أهمها الحد من تعرض الشركات المساهمة إلى حالات التصفية والتعثر والإفلاس والفشل المالي والإداري ولغرض استمرار هذه الشركات مستقبلا فان الأمر يتطلب ضرورة إنشاء وتكوين لجان للتدقيق بحيث تكون منبثقة من مجالس إدارة تلك الشركات تدعيما لعمليتي الإدارة والرقابة على الأنشطة التشغيلية والاستثمارية داخل هذه الشركات.

ـ دراسة (AL-Shayeb, 2003) **، بعنوان**"Financial Reporting in the united of Arab Emirates"

ولقد هدفت هذه الدراسة ما يلي :

- قياس مستوى الإفصاح المالي قي التقارير السنوية للشركات المساهمة العامة في دولة الإمارات العربية المتحدة.

- تأثير بعض خصائص الشركة والتي تتضمن : حجم الشركة ، والربحية ، ونوع الصناعة وتأثير الشركات متعددة الجنسيات على درجة الالتزام بالإفصاح عن المعلومات المطلوبة من الجهات القانونية المعينة بالرقابة والممثلة بالبنك المركزي الإماراتي و وزارة الاقتصاد .

وقد شملت الدراسة التقارير المالية السنوية المنشورة لـ (54) شركة كما هي في نهاية شهر كانون أول لعام 2000م ، وقد تم تصنيف الشركات إلى ثلاث فئات وتشمل البنوك وشركات التامين وشركات الخدمات وقد توصلت الدراسة إلى النتائج التالية :

- إن مستوى الإفصاح المالي في دولة الإمارات منخفض، حيث لم تلتزم أي شركة بالإفصاح عن كامل المعلومات المطلوبة من الجهات القانونية المعنية بالرقابة، حيث بلغت درجة الالتزام بالإفصاح أكثر من 60٪ لعشر شركات فقط و بلغت اكبر نسبة التزام لإحدى الشركات 68.49٪ ، في حين التزمت (23) شركة بالإفصاح عن ما نسبته (50- 59)٪ من متطلبات الإفصاح ، وبلغت نسبة التزام (21) شركة من (10- 49)٪ من متطلبات الإفصاح.
- على الرغم من انخفاض مستوى الإفصاح المالي حاليا َفان إمكانية التطوير في الممارسات الحالية قائمة .
- إن الشركات الكبيرة أكثر إفصاحا عن المعلومات مقارنة بالشركات الصغيرة .
- أن شركات قطاعي المصارف والتأمين أكثر إفصاحا عن المعلومات مقارنة بغيرهما من القطاعات

ـــ دراسة (Marilyn, et. Al, 2007) **بعنوان** " Reading Financial Statements For Better Ivestment Decisions". حيث هدفت الدراسة إلى بيان أهمية القوائم المالية في اتخاذ القرارات الاستثمارية ، حيث عمد الباحثون إلى تحديد قيمة المخزون كمثال على اتخاذ قرار الاستثمار من عدمه ، او المضي بهذا

الاستثمار في حال تغيرات البيانات المالية المعطاة ، كما اوضحت الدراسه اهمية البيانات المالية لمقارنة سعر السوق الحالي بغية تحديد مسنوى الامان سواء أكان عالياً ، ام منخفضاً أو متوسطاً ، وأكدت نتائج الدراسة أن قراءة وفهم وتحليل البيانات المالية للشركة يساعد على اتخاذ قرارات استثمارية صحيحة تنهض بالشركة نحو الامام في استثماراتها الناجحة .

ثالثا : التعليق على الدراسات السابقة

يتضح من عرض الدراسات السابقة سواء على المستوى المحلي أو الدولي الآتي :

1) تناولت الدراسات السابقة موضوع الالتزام بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح .

2) بعض الدراسات ركزت على جميع البنود الإلزامية للإفصاح، والبعض الآخر تناول عناصر أو بنود معينة فقط .

3) جميع الدراسات أظهرت أن هناك عدم التزام بالتطبيق الكامل لمتطلبات الإفصاح المحاسبي.

4) معظم الدراسات السابقة أجريت في الدول النامية ، ولعل ذلك يرجع إلى تأخر هذه الدول في الاهتمام بالمعايير المحاسبية من ناحية ، وعدم التزام كثير من الشركات بها بالتطبيق الكلي لمتطلبات الإفصاح المحاسبي من ناحية أخرى .

5) على الرغم مما أظهرته هذه الدراسات من نتائج تؤكد عدم الالتزام الكلي بمتطلبات الإفصاح المحاسبي، إلا أن هناك ندرة في الدراسات التي تعرضت للمعوقات والأسباب التي تؤدي إلى ضعف الالتزام.

(2- 7): ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة

تعتبر هذه الدراسة امتداداً لجهود الباحثين السابقين التي تناولت موضوع الإفصاح ولكن كان معظمها في المنشآت الخدمية وعلى حد علم الباحث أن الباحثين لم يربطو حجم رأس المال لهذه الشركات في قياس مدى تحقق الإفصاح في التقارير المالية المنشورة للشركات المتداولة في سوق عمان المالي بالتركيز على الشركات المساهمة العامة الصناعية عن طريق تحليل القوائم المالية للشركات عينة الدراسة

الفصل الثالث

الإطار العام للدراسة

(3 - 1) : المقدمة

(3 - 2) : منهج الدراسة

(3 - 3) : مجتمع الدراسة وعينتها

(3 - 4) : أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

(3 - 5) : المعالجة الاحصائية المستخدمة

(3- 1) : المقدمة

هدفت الدراسة الحالية إلى التعرف على الإطار المفاهيمي للإفصاح؛ والتعرف على مدى توافر الإفصاح في الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية.

ويتضمن هذا الفصل على منهج الدراسة المتبع ، ومجتمع الدراسة وعينتها، وأدوات الدراسة ومصادر المعلومات، والمعالجات الإحصائية المستخدمة.

(3- 2) : منهج الدراسة

تستند منهجية الدراسة إلى الأسلوب النوعي باستخدام الأسلوب التطبيقي الذي يقوم على دراسة التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الصناعية الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي إلى نهاية عام 2009م ، وذلك من اجل دراسة مستوى الإفصاح عن المعلومات المدونة في التقارير المالية وضمن الفترة المحددة ومدى تغيره من سنة إلى أخرى والعوامل المؤثرة في مستوى الإفصاح لهذه الشركات موضوع الدراسة.

(3- 3) : مجتمع الدراسة وعينتها

تكون مجتمع الدراسة من الشركات الصناعية المساهمة العامة الأردنية المدرجة في سوق عمان المالي لنهاية عام 2009 حيث سوف يتم اختيار الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي وإجراء عليها الدراسة المطلوبة وفقاً لقواعد الإفصاح المحاسبية الدولية والمنصوص عليها في التقارير المالية. أما عينة الدراسة فقد شملت تحليل التقارير المالية السنوية للشركات الصناعية المساهمة وتحليل مستوى

ودرجة الإفصاح في هذه الشركات وتم اختيار الشركات المتداولة باستمرار في سوق عمان المالي خلال الفترة من عام 2006 ـ 2009 والتي يكون رأسمالها كبير نسبياً لـ 15 مليون فأكثر خلال فترة الدراسة.

(3 - 4) : أدوات الدراسة ومصادر الحصول على المعلومات

- مصادر المعلومات الأولية : الاعتماد على التقارير المالية للشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي حيث سوف يتم تحليل مستوى الإفصاح فيها حسب معايير المحاسبة الدولية .
- مصادر المعلومات الثانوية : وهي الكتب ، الدوريات ، المقالات شبكة المعلومات الالكترونية.

وتحددت أداة الدراسة الرئيسية بالاعتماد على القوائم المالية الصادرة عن الشركات الصناعية المساهمة العامة المدرجة في سوق عمان المالي الأردني .

(3 - 5) : المعالجة الاحصائية المستخدمة

إستخدم الباحث برنامج (SPSS) الإحصائي في تحليل بيانات الدراسة واختبار فرضياتها ، وتشمل أساليب الإحصاء والمعادلات التي يتم من خلالها للتوصل لإختبار فرضيات الدراسة.

- المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية بهدف الإجابة عن أسئلة الدراسة ومعرفة الأهمية النسبية لكل فقرة من أبعاد الدراسة.
- تحليل التباين ANOVA باستخدام الاحصاءة F لمعرفة الفروق ذات الدلالة الاحصائية لأبعاد الدراسة والتي تعزى لإختلاف رأس المال.

الفصل الرابع

نتائج التحليل وإختبار الفرضيات

(4- 1) : **المقدمة**

(4- 2) : **التحليل الوصفي لبيانات الشركات مجتمع الدراسة**

(4- 3) : **اختبار فرضيات الدراسة**

(4- 1) : المقدمة

يهدف هذا الفصل إلى عرض نتائج استخدام بعض الاساليب الإحصائية، من خلال تحليل بنود القوائم المالية ذات العلاقة بالدراسة الحالية وهي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة حقوق الملكية وبنود الملاحظات والإيضاحات، وتم استخدام الأوساط الحسابية لتقدير المستويات، والانحرافات المعيارية، وفقاً للآتي:

(4- 2) : التحليل الوصفي لبيانات الشركات مجتمع الدراسة

أولاً : ما مدى تطبيق المعايير المحاسبية المعتمدة في الدراسة بالشركات الصناعية العامة مجتمع الدراسة

للإجابة عن هذا السؤال استعان الباحث بمقياس مدى التطبيق والذو تم تحديده طبقاً للمعادلة التالية:

$$\text{مدى التطبيق} = \frac{\text{التطبيق لاربع سنوات} - \text{عدم التطبيق}}{\text{التطبيق لاربع سنوات}}$$

حيث أن:

(1) لا يطبق

(2) يطبق لسنة واحدة

(3) يطبق لسنتين

(4) يطبق بثلاث سنوات

(5) يطبق لأربعة سنوات

وبهذا يصبح المقياس بالشكل التالي :

$$\text{مدى التطبيق} = \frac{5 - 1}{5} = 0.80$$

وعليه يصبح المقياس كالآتي:

من 1 ـ أقل من 1.80 لا يطبق

من 1.80 ـ 2.60 يطبق لسنة واحدة

من 2.61 ـ 3.41 يطبق لسنتين

من 3.42 ـ 4.22 يطبق لثلاث سنوات

من 4.23 فأكثر يطبق لأربع سنوات

كما هو موضح بالجداول **(4ـ1)**؛ **(4ـ2)**؛ **(4ـ3)**؛ **(4ـ4)**؛ **(4ـ5)**.

جدول (4ـ1): مدى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق ببنود قائمة المركز المالي

ت	متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مدى التطبيق
1	الممتلكات والمعدات	5.00	-	أربع سنوات
2	الاصول غير الملموسة	2.20	1.69	يطبق لسنة واحدة
3	الاصول المالية	4.20	1.69	يطبق لثلاث سنوات
4	الاستثمارات التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية	4.20	1.69	يطبق لثلاث سنوات
5	المخزون	4.80	0.63	أربع سنوات
6	المدينون	5.00	-	أربع سنوات
7	النقدية ومايعادلها	5.00	-	أربع سنوات
8	الدائنون	5.00	-	أربع سنوات
9	جملة المطلوبات قصيرة الاجل	3.80	1.69	يطبق لثلاث سنوات
10	جملة المطلوبات طويلة الاجل	3.30	1.89	يطبق لسنتين
11	الاصول والالتزامات الضريبية	3.20	1.99	يطبق لسنتين
12	المخصصات	5.00	-	أربع سنوات
13	الالتزامات غير المتداولة المنتجة للفائدة	3.40	2.07	يطبق لسنتين
14	الحسابات النظامية	1.40	1.26	لا يطبق
15	فروقات اعادة التقييم للاستثمارات المتاحة للبيع	4.50	1.08	أربع سنوات
16	فروقات اعادة التقييم للاستثمارات المحتفظ بها	2.40	1.65	يطبق لسنة واحدة
17	حقوق الاقلية	2.20	1.93	يطبق لسنة واحدة
18	راس المال العامل المصدر والاحتياطيات	5.00	-	أربع سنوات
19	عدد الاسهم المصرح بها	5.00	-	أربع سنوات
20	عدد الاسهم الصادرة	3.40	2.07	يطبق لسنتين
21	القيمة الاسمية لكل سهم	5.00	-	أربع سنوات
22	مطابقة لعدد الاسهم غير المسددة	1.00	-	لا يطبق
23	الحقوق والافضليات والقيود الخاصة	1.20	0.63	لا يطبق
24	اسهم المنشاة التي تملكها المنشاة	3.10	1.91	يطبق لسنتين
25	وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي	5.00	-	أربع سنوات
	جميع البنود المتعلقة بقائمة المركز المالي	3.73	0.95	يطبق لثلاث سنوات

يلاحظ من الجدول (4 ــ 1) المتعلقة ببنود الإفصاح في قائمة المركز المالي للشركات الصناعية طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أن المتوسط الحسابي للأصول الثابتة، والمدينون والمخزون والنقدية وما يعادلها والدائنون والمخصصات ورأس المال العامل المصدر والإحتياطيات وعدد الأسهم المصرح بها قد بلغ متوسطاتها الحسابية (5) مما يدل على أن جميع الشركات محل الدراسة تقوم بالإفصاح والتطبيق لمدة أربع سنوات، وهو ما يدل أن هذه البنود مهمة لهذه الشركات، وهذا أمر طبيعي من وجهة نظر الباحث والمتضمن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار. أما ما يتعلق بالبنود التي لا تفصح عنها الشركات الصناعية وهي الحسابات النظامية ومطابقة عدد الأسهم غير المسددة والحقوق والأفضليات والقيود الخاصة حيث بلغت المتوسطات الحسابية لها ما بين 1 ــ أقل من 1.80 وهذا يعني أن الشركات الصناعية لا تلتزم بعملية الإفصاح فيما يتعلق بالبنود المذكورة.

كما نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع البنود والتي بلغ عددها (25) والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق لبنود قائمة المركز المالي قد بلغ (3.73) وهذا يعنى أن الشركات الصناعية محل الدراسة تطبق بالمتوسط لثلاث سنوات. وهذا مؤشر جيد من وجهة نظر الباحث أن الشركات ملتزمة بشكل عام عن الإفصاح للبنود المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والمتعلق بقائمة المركز المالي.

كما نلاحظ ان التباين في قراءات نسب الانحراف المعياري يعود إلى التشتت في مستوى الإفصاح حسب المعايير الثلاثه المشار اليها بسبب اختلاف حجم رأس المال للشركات عينة الدراسة .

جدول (4ــ2): مستوى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق ببنود قائمة الدخل

ت	متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
26	الايرادات من المبيعات	5.00	-	أربع سنوات
27	ربح او خسارة الانشطة التشغيلية	4.20	1.03	يطبق لثلاث سنوات
28	مصروف الاستهلاك	5.00	-	أربع سنوات
29	مصروف التمويل	2.60	1.84	يطبق لسنة واحدة
30	حصة الشركة الزميلة	3.40	2.07	يطبق لسنتين
31	مصروف الضريبة	4.60	0.84	أربع سنوات
32	الربح او الخسارة من الانشطة العادية	3.60	1.90	يطبق لثلاث سنوات
33	الخسارة غير المحققة من هبوط دائم في قيمة الاستثمارات	2.80	1.99	يطبق لسنتين
34	حصة الاقلية	2.40	1.90	يطبق لسنة واحدة
35	صافي الربح او الخسارة بعد الضريبة	3.80	1.69	يطبق لثلاث سنوات
	جميع البنود المتعلقة بقائمة الدخل	3.74	1.33	يطبق لثلاث سنوات

يلاحظ من الجدول (4ــ2) المتعلقة ببنود الإفصاح في قائمة الدخل للشركات الصناعية طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أن المتوسط الحسابي للإيرادات من المبيعات، ومصروف الإستهلاك قد بلغ متوسطاتها الحسابية (5) مما يدل على أن جميع الشركات محل الدراسة تقوم بالإفصاح والتطبيق لمدة أربع سنوات، وهو ما يدل أن هذه البنود مهمة لهذه الشركات، وهذا أمر طبيعي من وجهة نظر الباحث والمتضمن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار. أما ما يتعلق بالبنود التي قامت الشركات بتطبيقها لسنة واحدة هي حصة الاقلية حيث بلغ المتوسط الحسابي لها 2.40 وهذا يعني أن الشركات الصناعية لا تلتزم بعملية الإفصاح فيما يتعلق بالبند المذكور.

كما نلاحظ ان التباين في قراءات نسب الانحراف المعياري يعود إلى التشتت في مستوى الإفصاح حسب المعايير الثلاثه المشار اليها بسبب اختلاف حجم رأس المال للشركات عينة الدراسة .

كما نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع البنود والتي بلغ عددها (11) والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق لبنود قائمة الدخل قد بلغ (3.56) وهذا يعنى أن الشركات الصناعية محل الدراسة تطبق بالمتوسط لثلاث سنوات. وهذا مؤشر جيد من وجهة نظر الباحث أن الشركات ملتزمة بشكل عام عن الإفصاح للبنود المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والمتعلق بقائمة الدخل.

جدول (**4ـ3**): مستوى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق ببنود قائمة التغير في حقوق المساهمين

ت	متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
36	التغير الحادث في راس المال	3.60	1.90	يطبق لثلاث سنوات
37	صافي ربح/خسارة الفترة	4.60	0.84	أربع سنوات
38	رصيد الارباح المحتجزةفي بداية ونهاية الفترة	5.00	-	أربع سنوات
39	الاثر التراكمي لتغيير السياسة المحاسبية	2.70	2.00	يطبق لسنتين
40	الاثر الناتج عن تصحيح اخطاء اساسية لسنوات سابقة	1.10	0.32	لا يطبق
41	رصيد الربح او الخسارة	4.80	0.63	أربع سنوات
42	مطابقة راس المال والاحتياطيات بين بداية الفترة ونهايتها	5.00	-	أربع سنوات
43	حقوق الاقلية	2.20	1.69	يطبق لسنة واحدة
44	المكاسب/الخسائر غير المتحققة من اعادة تقييم الاستثمارات المحتفظ بها	2.40	1.90	يطبق لسنة واحدة
45	المكاسب/الخسائر غير المتحققة من اعادة تقييم الاستثمارات المحتفظ بها لحين الاستحقاق	1.40	1.26	لا يطبق
	جميع البنود المتعلقة بقائمة حقوق المساهمين	3.28	1.05	يطبق لسنتين

يلاحظ من الجدول (4 ـ 3) المتعلقة ببنود الإفصاح في قائمة حقوق المساهمين للشركات الصناعية طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أن المتوسط الحسابي لرصيد الارباح المحتجزة في

بداية ونهاية الفترة ، ومطابقة راس المال والاحتياطيات بين بداية الفترة ونهايتها قد بلغ متوسطاتها الحسابية (5) مما يدل على أن جميع الشركات محل الدراسة تقوم بالإفصاح والتطبيق لمدة أربع سنوات، وهو ما يدل أن هذه البنود مهمة لهذه الشركات، وهذا أمر طبيعي من وجهة نظر الباحث والمتضمن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار. أما ما يتعلق بالبنود التي قامت الشركات الصناعية وهي الاثر الناتج عن تصحيح اخطاء اساسية لسنوات سابقة؛ والمكاسب/الخسائر غير المتحققة من اعادة تقييم الاستثمارات المحتفظ بها لحين الاستحقاق حيث بلغت المتوسطات الحسابية لها ما بين 1 ـــ أقل من 1.80 وهذا يعني أن الشركات الصناعية لا تلتزم بعملية الإفصاح فيما بتعلق بالبنود المذكورة.

كما نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع البنود والتي بلغ عددها (10) والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق لبنود قائمة حقوق المساهمين قد بلغ (3.28) وهذا يعنى أن الشركات الصناعية محل الدراسة تطبق لسنتين.

كما نلاحظ ان التباين في قراءات نسب الانحراف المعياري يعود إلى التشتت في مستوى الإفصاح حسب المعايير الثلاثه المشار اليها بسبب اختلاف حجم رأس المال للشركات عينة الدراسة .

جدول (4ـ4): مستوى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق ببنود الإيضاحات

ت	متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
46	توضيح اساس اعداد البيانات	5.00	-	أربع سنوات
47	تقديم المعلومات الاضافية الضرورية غير المعروضة	1.60	0.97	لا يطبق
48	اسس القياس المستخدمة	5.00	-	أربع سنوات
49	الطريقة المتبعة في تقييم المخزون من بضاعة واستثمارات	5.00	-	أربع سنوات
50	الطريقة المتبعة في معالجة ارباح او خسائر اعادة التقييم في استثمارات الاوراق المالية	4.20	1.69	يطبق لثلاث سنوات
51	الطريقة المتبعة في معالجة ارباح او خسائر تقييم الاستثمارات في العقار	4.00	1.70	يطبق لثلاث سنوات
52	الطريقة المتبعة في استهلاك المتلكات والمعدات	5.00	-	أربع سنوات
53	التغيرات الحادثة في المبادئ والسياسات المحاسبية	3.70	1.77	يطبق لثلاث سنوات
54	الالتزامات الطارئة او المحتملة	3.80	1.40	يطبق لثلاث سنوات
55	الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	1.40	1.26	لا يطبق
56	جدول بالقروض والكفالات المقدمة لها	4.40	1.35	أربع سنوات
57	المعاملات مع اطراف ذات صلة	4.40	1.35	أربع سنوات
58	معلومات المحاسبة الاجتماعية	1.80	1.69	يطبق لسنة واحدة
	جميع البنود المتعلقة بالإيضاحات	3.79	1.01	يطبق لثلاث سنوات

يلاحظ من الجدول (4ـ4) المتعلقة ببنود الإفصاح والتطبيق للإيضاحات للشركات الصناعية طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أن المتوسط الحسابي لبنود توضيح اساس اعداد البيانات ؛ اسس القياس المستخدمة ؛ الطريقة المتبعة في تقييم المخزون من بضاعة واستثمارات ؛ الطريقة المتبعة في استهلاك الممتلكات والمعدات قد بلغت متوسطاتها الحسابية (5) مما يدل على أن جميع الشركات محل الدراسة تقوم بالإفصاح والتطبيق لهذه البنود ولمدة أربع سنوات، وهو ما يدل أن هذه البنود مهمة لهذه الشركات، وهذا أمر طبيعي من وجهة نظر الباحث والمتضمن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المنصوص

عليها في هذا المعيار. أما ما يتعلق بالبنود التي قامت الشركات الصناعية بعدم تطبيقها وهي تقديم المعلومات الاضافية الضرورية غير المعروضة ؛ الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية والتي تراوحت المتوسطات الحسابية لها ما بين 1 – أقل من 1.80 وهذا يعني أن الشركات الصناعية لا تلتزم بعملية الإفصاح والتطبيق فيما يتعلق بالبنود المذكورة.

كما نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع البنود والتي بلغ عددها (13) والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق للإيضاحات للشركات الصناعية قد بلغ (3.79) وهذا يعنى أن الشركات الصناعية محل الدراسة تطبق بالمتوسط لثلاث سنوات. وهذا مؤشر جيد من وجهة نظر الباحث أن الشركات ملتزمة بشكل عام عن الإفصاح للبنود المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والمتعلق ببنود الإيضاحات.

كما نلاحظ ان التباين في قراءات نسب الانحراف المعياري يعود إلى التشتت في مستوى الإفصاح حسب المعايير الثلاثه المشار اليها بسبب اختلاف حجم رأس المال للشركات عينة الدراسة .

جدول (**4 – 5**): مستوى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق ببنود قائمة التدفقات النقدية

ت	متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
59	تفاصيل التغيرات الحادثة بالزيادة او النقص في بنود راس المال العامل	5.00	-	أربع سنوات
60	صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية	5.00	-	أربع سنوات
61	صافي التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية	5.00	-	أربع سنوات
62	صافي التدفق النقدي من الانشطة التمويلية	5.00	-	أربع سنوات
63	صافي التدفق النقدي من جميع المصادر	1.00	-	لا يطبق
	جميع البنود المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية	4.2	-	يطبق لثلاث سنوات

يلاحظ من الجدول (4 ـ5) المتعلقة ببنود الإفصاح والتطبيق لبنود قائمة التدفقات النقدية للشركات الصناعية طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) أن المتوسط الحسابي لبنود قائمة التدفقات النقدية وهي تفاصيل التغيرات الحادثة بالزيادة او النقص في بنود راس المال العامل ؛ صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية ؛ صافي التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية ؛ صافي التدفق النقدي من الانشطة التمويلية قد بلغت متوسطاتها الحسابية (5) مما يدل على أن جميع الشركات محل الدراسة تقوم بالإفصاح والتطبيق لهذه البنود ولمدة أربع سنوات، وهو ما يدل أن هذه البنود مهمة لهذه الشركات، وهذا أمر طبيعي من وجهة نظر الباحث والمتضمن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار. أما ما يتعلق بالبنود التي قامت الشركات الصناعية بعدم تطبيقها وهي صافي التدفق النقدي من جميع المصادر والتي بلغ متوسطها الحسابي 1 وهذا يعني أن الشركات الصناعية لا تلتزم بعملية الإفصاح والتطبيق فيما يتعلق بالبند المذكور.

كما نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع البنود والتي بلغ عددها (5) والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق لبنود قائمة التدفقات النقدية للشركات الصناعية قد بلغ (4.2) وهذا يعنى أن الشركات الصناعية محل الدراسة تطبق لثلاث سنوات.

وهذا مؤشر جيد من وجهة نظر الباحث أن الشركات ملتزمة بشكل عام عن الإفصاح للبنود المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) والمتعلق بقائمة التدفقات النقدية.

كما نلاحظ ان التباين في قراءات نسب الانحراف المعياري يعود إلى التشتت في مستوى الإفصاح حسب المعايير الثلاثه المشار اليها بسبب اختلاف حجم رأس المال للشركات عينة الدراسة .

جدول (4ـ6): مستوى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الثاني فيما يتعلق بالمخزون

ت	متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الثاني	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
1	الاعتراف بكل مكون من مكونات المخزون	5.00	-	أربع سنوات
2	تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة	4.60	1.26	أربع سنوات
3	القيمة الاجمالية المرحلة للمخزون وحسب التصنيفات	3.80	1.93	يطبق لثلاث سنوات
4	الافصاح عن القيمة المرحلة للمخزون المرهون كضمان للالتزامات	1.50	1.08	لا يطبق
5	الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط اسعار المخزون بقائمة الدخل	5.00	-	أربع سنوات
6	الافصاح عن السياسات المحاسبية في قياس المخزون	5.00	-	أربع سنوات
7	تحديد صيغ لتكاليف المخزون	5.00	-	أربع سنوات
8	تقييم المخزون بالتكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل	5.00	1.70	أربع سنوات
	جميع البنود المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي الثاني	4.36	0.75	أربع سنوات

يلاحظ من الجدول (4ـ6) المتعلقة ببنود الإفصاح والتطبيق عن المعيار المحاسبي الدولي (2) المتعلق بالمخزون أن المتوسط الحسابي لبنود هذا المعيار وهي الاعتراف بكل مكون من مكونات المخزون ؛ الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط اسعار المخزون بقائمة الدخل ؛ الافصاح عن السياسات المحاسبية في قياس المخزون ؛ تحديد صيغ لتكاليف المخزون ؛ تقييم المخزون بالتكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل قد بلغت متوسطاتها الحسابية (5) مما يدل على أن جميع الشركات محل الدراسة تقوم بالإفصاح والتطبيق لهذه البنود ولمدة أربع سنوات، وهو ما يدل أن هذه البنود مهمة لهذه الشركات، وهذا أمر طبيعي من وجهة نظر الباحث والمتضمن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار.

أما ما يتعلق بالبند التي قامت الشركات الصناعية بعدم تطبيقه وهو الافصاح عن القيمة المرحلة

للمخزون المرهون كضمان للالتزامات والذو بلغ متوسطه الحسابي 1.50 وهذا يعني أن الشركات الصناعية لا تقوم برهن المخزون مقابل إلتزامات متوقعة

كما نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع البنود والتي بلغ عددها (8) والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق للمخزون للشركات الصناعية قد بلغ (4.36) وهذا يعنى أن الشركات الصناعية محل الدراسة تطبق بالمتوسط لأربع سنوات. وهذا مؤشر جيد من وجهة نظر الباحث أن الشركات ملتزمة بشكل عام عن الإفصاح للبنود المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (2) والمتعلق بالمخزون.

كما نلاحظ ان التباين في قراءات نسب الانحراف المعياري يعود إلى التشتت في مستوى الإفصاح حسب المعايير الثلاثه المشار اليها بسبب اختلاف حجم رأس المال للشركات عينة الدراسة .

جدول (4ـ7): مستوى تطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر فيما يتعلق بالممتلكات والمعدات والمصانع

ت	متطلبات المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر	المتوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مستوى التطبيق
1	الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل	3.60	1.90	يطبق لثلاث سنوات
2	الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما يمكن قياس تكلفة الاصل على المشروع	4.00	1.70	يطبق لثلاث سنوات
3	اختيار سياسة محاسبية للتطبيق ام نموذج التكلفة ام نموذج اعادة التقيم	4.00	1.70	يطبق لثلاث سنوات
4	اعادة تقييم كامل الصنف الذو ينتمي اليه البند المعاد تقييمة	4.80	0.63	يطبق لاربع سنوات
5	استهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات	4.10	1.52	يطبق لثلاث سنوات
6	تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك على اساس منتظم خلال العمر الانتاجي	4.80	0.63	يطبق لاربع سنوات
7	الافصاح عن اسس القياس المستخدمة لتحديد اجمالي المبلغ المرحل	5.00	-	يطبق لاربع سنوات
8	الافصاح عن الحياة الانتاجية او معدلات الاستهلاك	3.80	1.69	يطبق لثلاث سنوات
9	الافصاح عن المبلغ المرحل والاستهلاك المتراكم	3.60	1.90	يطبق لثلاث سنوات
10	الافصاح عن التسويات ما بين المبلغ المرحل اول الفترة وفي نهايتها	4.80	0.63	يطبق لاربع سنوات
11	الافصاح عن طريقة ومبلغ القيود على ملكية وكذلك المقدمة كضمان للالتزامات	4.20	1.69	يطبق لثلاث سنوات
12	الافصاح عن مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق انشائه	1.00	-	لا يطبق
13	الافصاح عن مبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك الممتلكات او المصانع او المعدات	3.40	1.84	يطبق لسنتين
	جميع البنود المتعلقة بالمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر	3.93	1.22	يطبق لثلاث سنوات

يلاحظ من الجدول (4ـ7) المتعلقة ببنود الإفصاح والتطبيق عن المعيار المحاسبي الدولي (16) المتعلق بالممتلكات والمعدات والمصانع أن المتوسط الحسابي لبنود هذا المعيار وهي اعادة تقييم كامل الصنف الذو ينتمي اليه البند المعاد تقييمة ؛ تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك على اساس منتظم خلال

العمر الانتاجي ؛ الافصاح عن اسس القياس المستخدمة لتحديد اجمالي المبلغ المرحل ؛ الافصاح عن التسويات ما بين المبلغ المرحل اول الفترة وفي نهايتها والي تراوحت متوسطاتها الحسابية بين 4.80 ــ 5 مما يدل على أن جميع الشركات محل الدراسة تقوم بالإفصاح والتطبيق لهذه البنود ولمدة أربع سنوات، وهو ما يدل أن هذه البنود مهمة لهذه الشركات، وهذا أمر طبيعي من وجهة نظر الباحث والمتضمن الإلتزام بمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها في هذا المعيار. أما ما يتعلق بالبند التي قامت الشركات الصناعية بعدم تطبيقه وهو الافصاح عن مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق انشائه والذو بلغ متوسطه الحسابي (1) وهذا يعني أن الشركات الصناعية لا تفصح عن مقدار النفقات في بند منفصل عن الممتلكات والمصانع والمعدات.

كما نلاحظ أن المتوسط الحسابي لجميع البنود والتي بلغ عددها (13) والتي نص عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) فيما يتعلق بالإفصاح والتطبيق بالممتلكات والمعدات والمصانع للشركات الصناعية قد بلغ (3.93) وهذا يعنى أن الشركات الصناعية محل الدراسة تطبق بالمتوسط لثلات سنوات. وهذا يعتبر مؤشر جيد من وجهة نظر الباحث أن الشركات ملتزمة بشكل عام عن الإفصاح للبنود المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) والمتعلق بالممتلكات والمعدات والمصانع.

كما نلاحظ ان التباين في قراءات نسب الانحراف المعياري يعود إلى التشتت في مستوى الإفصاح حسب المعايير الثلاثه المشار اليها بسبب اختلاف حجم رأس المال للشركات عينة الدراسة .

(4-3) : اختبار فرضيات الدراسة

عمل الباحث في هذا الجانب على اختبار فرضيات الدراسة الرئيسة، حيث تركزت مهمة هذه الفقرة على اختبار مدى قبول أو رفض فرضيات الدراسة من خلال استخدام التحليل العاملي وتحليل الانحدار البسيط والمتعدد، وذلك كما يلي:

الفرضية الرئيسة الأولى

لا تتساوى المعايير المحاسبية الدولية الثلاثه (المعيار المحاسبي الدولي "1" المتعلق بـ عرض القوائم المالية؛ المعيار المحاسبي الدولي "2" المتعلق بـ المخزون؛ المعيار المحاسبي الدولي "16" المتعلق بـ المعدات والممتلكات والمصانع) في أهميتها النسبية للافصاح في الشركات الصناعية المساهمة العامة مجتمع الدراسة .

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام التحليل العاملي، كما هو موضح بالجدول (4 – 8).

جدول (4 – 8)

نتائج اختبار التحليل العاملي للأهمية النسبية للمعايير المحاسبية الدولية الثلاث المعتمد في الدراسة

المعايير المحاسبي الدولية	التباين المفسر	التباين المجمع
المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"	43.484	43.484
المعيار المحاسبي الدولي رقم " 2"	6.270	49.754
المعيار المحاسبي الدولي رقم "16"	9.977	59.731

لاختبار هذه الفرضية تم استخدام أسلوب التحليل العاملي Factor Analysis بطريقة أعلى تباين Varimax لتحديد أهمية المعايير المحاسبية الدولية الثلاث (المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" ، المعيار المحاسبي الدولي رقم "2" ، المعيار المحاسبي الدولي رقم "16") بالشركات الصناعية المساهمة العامة مجتمع الدراسة.

يتضح من الجدول (4 – 8) أن نسبة التفسير الإجمالية للمعايير المحاسبية الثلاث المعتمد في الدراسة الحالية بالشركات الصناعية المساهمة العامة مجتمع الدراسة بلغت (%59.731). وأن المعيار المحاسبي الدولي الأول فسر ما نسبته (%43.484). فيما فسر المعيار المحاسبي الدولي الثاني ما نسبته (%6.270). وأخيراً، فسر المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر الأول ما نسبته (%9.977).

ومن خلال الجدول (4 – 9) يلاحظ أن المعيار المحاسبي الدولي الأول تكون من (63) مطلوباً فرعياً، وبنسبة إجمالية للتفسير بلغت (%43.484) وقد تراوحت فيه معدلات التحميل بين أدنى درجة (0.351) لأسهم المنشأة التي تمتلكها وأعلى درجة (0.842) لوصف طبيعة وغرض كل إحتياطي.

وفيما شكل المعيار المحاسبي الدولي الثاني (8) مطاليب فرعية وبنسبة إجمالية للتفسير بلغت (%6.270) وكما هو موضح بالجدول (4 –10) وقد تراوحت فيه معدلات التحميل بين أدنى درجة (0.705) لتقييم المخزون بالتكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل وأعلى درجة (0.842) للاعتراف بكل مكون من مكونات المخزون.

وأخيراً، ما يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي السادس عشر، فقد أظهرت النتائج أن مجموع العناصر المكونة لهذه المجموعة تكونت من (13) مطلوب فرعي وبنسبة إجمالية للتفسير بلغت (%9.977). إذ تراوحت فيه معدلات التحميل بين أدنى درجة (0.613) للإفصاح عن مبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك

الممتلكات او المصانع او المعدات وأعلى درجة (0.836) للإعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل، وكما هو موضح بالجدول (4 – 11).

جدول (4 ــ 9) نتائج اختبار التحليل العاملي للأهمية النسبية للمعيار المحاسبي الأول

المعيار المحاسبي الدولي الأول	معدل التحميل	التباين المفسر	التباين المجمع
المتلكات والمعدات	0.838		
الاصول غير الملموسة	0.821		
الاصول المالية	0.723		
الاستثمارات التي تمت محاسبتها بطريقة حقوق الملكية	0.676		
المخزون	0.505		
المدينون	0.496		
النقدية ومايعادلها	0.690		
الدائنون	0.591		
جملة المطلوبات قصيرة الاجل	0.809		
جملة المطلوبات طويلة الاجل	0.787		
الاصول والالتزامات الضريبية	0.728		
المخصصات	0.648		
الالتزامات غير المتداولة المنتجة للفائدة	0.596		
الحسابات النظامية	0.819		
فروقات اعادة التقييم للاستثمارات المتاحة للبيع	0.779		
فروقات اعادة التقييم للاستثمارات المحتفظ بها	0.756		
حقوق الاقلية	0.625		
راس المال العامل المصدر والاحتياطيات	0.580		
عدد الاسهم المصرح بها	0.842	43.484	43.484
عدد الاسهم الصادرة	0.835		
القيمة الاسمية لكل سهم	0.828		
مطابقة لعدد الاسهم غير المسددة	0.808		
الحقوق والافضليات والقيود الخاصة	0.766		
اسهم المنشاة التي تملكها المنشاة	0.766		
وصف لطبيعة وغرض كل احتياطي	0.720		
الايرادات من المبيعات	0.705		
ربح او خسارة الانشطة التشغيلية	0.504		
مصروف الاستهلاك	0.430		
مصروف التمويل	0.836		
حصة الشركة الزميلة	0.831		
مصروف الضريبة	0.821		
الربح او الخسارة من الانشطة العادية	0.815		
الخسارة غير المحققة من هبوط دائم في قيمة الاستثمارات	0.813		
حصة الاقلية	0.807		
صافي الربح او الخسارة بعد الضريبة	0.804		
التغير الحادث في راس المال	0.759		
صافي ربح/خسارة الفترة	0.753		
رصيد الارباح المحتجزةفي بداية ونهاية الفترة	0.665		

يتبع جدول (4 ــ 9) نتائج اختبار التحليل العاملي للأهمية النسبية للمعيار المحاسبي الأول

المعيار المحاسبي الدولي الأول	معدل التحميل	التباين المفسر	التباين المجمع
الاثر التراكمي لتغيير السياسة المحاسبية	0.646		
الاثر الناتج عن تصحيح اخطاء اساسية لسنوات سابقة	0.613		
رصيد الربح او الخسارة	0.604		
مطابقة راس المال والاحتياطيات بين بداية الفترة ونهايتها	0.556		
حقوق الاقلية	0.351		
الكاسب/الخسائر غير المتحققة من اعادة تقييم الاستثمارات المحتفظ بها	0.618		
الكاسب/الخسائر غير المتحققة من اعادة تقييم الاستثمارات المحتفظ بها لحين الاستحقاق	0.500		
توضيح اساس اعداد البيانات	0.582		
تقديم المعلومات الاضافية الضرورية غير المعروضة	0.811		
اسس القياس المستخدمة	0.770		
الطريقة المتبعة في تقييم المخزون من بضاعة واستثمارات	0.652		
الطريقة المتبعة في معالجة ارباح او خسائر اعادة التقييم في استثمارات الاوراق المالية	0.533		
الطريقة المتبعة في معالجة ارباح او خسائر تقييم الاستثمارات في العقار	0.502		
الطريقة المتبعة في استهلاك الممتلكات والمعدات	0.652		
التغيرات الحادثة في المبادئ والسياسات المحاسبية	0.747		
الالتزامات الطارئة او المحتمله	0.563		
الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	0.632		
جدول بالقروض والكفالات المقدمة لها	0.707		
المعاملات مع اطراف ذات صلة	0.749		
معلومات المحاسبة الاجتماعية	0.789		
تفاصيل التغيرات الحادثة بالزيادة او النقص في بنود راس المال العامل	0.772		
صافي التدفق النقدي من الانشطة التشغيلية	0.634		
صافي التدفق النقدي من جميع المصادر	0.790		
صافي التدفق النقدي من الانشطة التمويلية	0.583		
صافي التدفق النقدي من الانشطة الاستثمارية	0.553		

جدول (4 – 10) نتائج اختبار التحليل العاملي للأهمية النسبية للمعيار المحاسبي الثاني

المعيار المحاسبي الدولي الثاني	معدل التحميل	التباين المفسر	التباين المجمع
الاعتراف بكل مكون من مكونات المخزون	0.842	6.270	49.754
تكلفة المخزون المعترف به كمصروف في الفترة	0.835		
القيمة الاجمالية المرحلة للمخزون وحسب التصنيفات	0.828		
الافصاح عن القيمة المرحلة للمخزون المرهون كضمان للالتزامات	0.808		
الاعتراف بالفرق كمصروف هبوط اسعار المخزون بقائمة الدخل	0.766		
الافصاح عن السياسات المحاسبية في قياس المخزون	0.766		
تحديد صيغ لتكاليف المخزون	0.720		
تقييم المخزون بالتكلفة او صافي القيمة القابلة للتحقق ايهما اقل	0.705		

جدول (4 – 11) نتائج اختبار التحليل العاملي للأهمية النسبية للمعيار المحاسبي السادس عشر

المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر	معدل التحميل	التباين المفسر	التباين المجمع
الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل	0.836	9.977	59.731
الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما يمكن قياس تكلفة الاصل على المشروع	0.831		
اختيار سياسة محاسبية للتطبيق ام نموذج التكلفة ام نموذج اعادة التقييم	0.821		
اعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي اليه البند المعاد تقييمه	0.815		
استهلاك كل جزء من بند الممتلكات والمصانع والمعدات	0.814		
تخصيص المبلغ القابل للاستهلاك على اساس منتظم خلال العمر الانتاجي	0.813		
الافصاح عن اسس القياس المستخدمة لتحديد اجمالي المبلغ المرحل	0.807		
الافصاح عن الحياة الانتاجية او معدلات الاستهلاك	0.804		
الافصاح عن المبلغ المرحل والاستهلاك المتراكم	0.759		
الافصاح عن التسويات ما بين المبلغ المرحل اول الفترة وفي نهايتها	0.753		
الافصاح عن طريقة ومبلغ القيود على ملكية وكذلك المقدمة كضمان للالتزامات	0.665		
الافصاح عن مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق انشائه	0.646		
الافصاح عن مبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك الممتلكات او المصانع او المعدات	0.613		

الفرضية الرئيسة الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات (قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية و قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية و قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية و قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية و الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية) **حسب الإختلاف في رأس المال لهذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).**

لاختبار هذه الفرضية تم تقسيمها إلى خمسة فرضيات فرعية، وتم استخدام اختبار F لاختبار كل فرضية فرعية على حدة، وكما يلي:

الفرضية الفرعية الأولى

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

لاختبار هذه الفرضية استخدم تحليل التباين الأحادي **One Way ANOVA** للتحقق من وجود اختلاف بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1". كما هو موضح في الجدول (4 – 12).

جدول (4 – 12)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

رأس المال			طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية
أقل من 15000000	2	المتوسط الحسابي	3.636
		الانحراف المعياري	0.128
من 15000000 – 50000000	4	المتوسط الحسابي	3.772
		الانحراف المعياري	0.174
أكثر من 51000000	4	المتوسط الحسابي	3.318
		الانحراف المعياري	0.762

يتضح من الجدول (4 – 12) أن أعلى المتوسطات الحسابية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" كانت لدى المنشآت الصناعية المساهمة العامة التي يتراوح رأس مالها من 15000000 – 50000000 مليون. ولمعرفة دلالة هذا الاختلاف حسب رأس المال ، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والجدول (4 – 13) يبين ذلك.

جدول (4 ــ 13)

نتائج اختبار الاختلاف لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

	مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	متوسط مجموع المربعات MS	درجات الحرية DF	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*
طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية	بين المجموعات	0.426	0.213	2	0.806	0.484
	داخل المجموعات	1.851	0.264	7		
	المجموع	2.278		9		

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4 ــ 13) عدم وجود اختلاف دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (α≤ 0.05) في طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" حيث كانت قيمة المُختبر الإحصائي (F) غير دالة عند مستوى الدلالة (≤ α0.05) بقيمة بلغت (0.806). وعليه تقبل الفرضية العدمية (الصفرية) والتي تنص على:

لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)

ويرى الباحث أن هذه النتيجة منطقية حيث أن معظم الشركات الصناعية المساهمة العامة بغض النظر عن قيمة رأس المال تقوم بالإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وبالذات معيار المحاسبة الدولي رقم "1" والمتعلق ببنود قائمة الدخل في الشركات محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

لاختبار هذه الفرضية استخدم تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA للتحقق من وجود اختلاف بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1". كما هو موضح في الجدول (4 ــ 14).

جدول (4 ــ 14)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

رأس المال			طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية
أقل من 15000000	2	المتوسط الحسابي	3.636
		الانحراف المعياري	0.128
من 15000000 ــ 50000000	4	المتوسط الحسابي	3.772
		الانحراف المعياري	0.174
أكثر من 51000000	4	المتوسط الحسابي	3.318
		الانحراف المعياري	0.762

يتضح من الجدول (4 ــ 14) أن أعلى المتوسطات الحسابية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" كانت لدى المنشآت الصناعية المساهمة العامة التي يتراوح رأس مالها من 15000000ــــ50000000 مليون. ولمعرفة دلالة هذا الاختلاف حسب رأس المال، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والجدول (4 ــ 15) يبين ذلك.

جدول (4 ــ 15)

نتائج اختبار الاختلاف لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

	مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	متوسط مجموع المربعات MS	درجات الحرية DF	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*
طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية	بين المجموعات	0.017	0.008	2	0.091	0.914
	داخل المجموعات	0.640	0.091	7		
	المجموع	0.656		9		

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4 ــ 15) عدم وجود اختلاف دال إحصائياً عند مستوى الدلالة (α≤ 0.05) في طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" حيث كانت قيمة المُختبر الإحصائي (F) غير دالة عند مستوى الدلالة (≤ α0.05) بقيمة بلغت (0.091). وعليه تقبل الفرضية العدمية (الصفرية) والتي تنص على:

لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)

ويرى الباحث أن هذه النتيجة منطقية حيث أن معظم الشركات الصناعية المساهمة العامة بغض النظر عن قيمة رأس مالها المدفوع أو المصرح به تقوم بالإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وبالذات معيار المحاسبة الدولي رقم "1" والمتعلق ببنود قائمة المركز المالي في الشركات محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الثالثة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

لاختبار هذه الفرضية استخدم تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA للتحقق من وجود اختلاف بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال لهذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1". كما هو موضح في الجدول (4 ــ 16).

جدول (4 ــ 16)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

رأس المال			طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الصادرة عن المنشآت الصناعية
أقل من 15000000	2	المتوسط الحسابي	3.700
		الانحراف المعياري	0.141
من 15000000 ــ 50000000	4	المتوسط الحسابي	3.575
		الانحراف المعياري	0.531
أكثر من 51000000	4	المتوسط الحسابي	2.775
		الانحراف المعياري	0.170

يتضح من الجدول (4 ــ 16) أن أعلى المتوسطات الحسابية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" كانت لدى المنشآت الصناعية المساهمة العامة التي يقل رأس مالها عن 15000000 مليون. ولمعرفة دلالة هذا الاختلاف حسب رأس المال ، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والجدول (4 ــ 17) يبين ذلك.

جدول (4 ــ 17)

نتائج اختبار الاختلاف لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

	مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	متوسط مجموع المربعات MS	درجات الحرية DF	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*
طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية	بين المجموعات	1.721	0.861	2		
	داخل المجموعات	0.955	0.136	7	6.307	0.027
	المجموع	2.676		9		

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4 ــ 17) وجود اختلاف دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05) في طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" حيث كانت قيمة المُختبر الإحصائي (F) دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq$ 0.05) بقيمة بلغت (6.307). وعليه ترفض الفرضية العدمية (الصفرية) وتقبل البديلة والتي تنص على:

وجود اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)

ولمعرفة مصدر الاختلاف في طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"، استخدم اختبار Scheffee للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية، للكشف عن مصدر هذا الاختلاف. كما هو موضح بالجدول (4 – 18) . وقد تبين أن هناك اختلافا ذا دلالة إحصائية في طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال بين المنشآت التي يقل رأس مالها عن 15000000 والمنشآت التي يزيد رأس مالها عن 51000000 بقيمة بلغت (0.92500*) وذلك لصالح المنشآت التي يقل رأس مالها عن 15000000. وأن هناك إختلافاً ذا دلالة إحصائية في طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال بين المنشآت التي يتراوح رأس مالها بين 15000000 ـــ 50000000 والمنشآت التي يزيد رأس مالها عن 51000000 بقيمة بلغت (0.80000*) وذلك لصالح المنشآت التي يقل رأس مالها عن 15000000.

ويرى الباحث أن هذه النتيجة منطقية حيث أن لا تفصح عن المعلومات المطلوبة في المعيار المحاسبي رقم "1" والمتعلقة ببنود قائمة حقوق الملكية وهذا يعني أن غالبية الشركات لا تقوم بهذا العمل ومن وجهة نظر الباحث أن مجلس الإدارة أو أعضائه يمكن أن يكون لهم وجهة نظر في السياسات المتبعة فيما يخص بالأفصاح عن البنود المتعلقة بحقوق الملكية أو عدم الإلتزام بتطبيق ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" من خلال الإفصاح والتطبيق.

جدول (4 ـــ 18)

نتائج اختبار Scheffee للمقارنات البعدية بين المتوسطات الحسابية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

رأس المال	أقل من 15000000	من 15000000 ـــ 50000000	أكثر من 51000000
أقل من 15000000	-	0.12500	*0.92500
من 15000000 ـــ 50000000	-	-	*0.80000
أكثر من 51000000	-	-	-

* عند مستوى دلالة إحصائية 0.05

الفرضية الفرعية الرابعة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

لاختبار هذه الفرضية استخدم تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA للتحقق من وجود اختلاف بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1". كما هو موضح في الجدول (4 ـــ 19).

جدول (4 ــ 19)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

رأس المال			طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية
أقل من 15000000	2	المتوسط الحسابي	4.200
		الانحراف المعياري	0.000
من 15000000 ــ 50000000	4	المتوسط الحسابي	4.200
		الانحراف المعياري	0.000
أكثر من 51000000	4	المتوسط الحسابي	4.200
		الانحراف المعياري	0.000

يتضح من الجدول (4 ــ 19) أن كافة المنشأت مجتمع الدراسة تساوت بالمتوسطات الحسابية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1". ولمعرفة دلالة هذا الاختلاف حسب رأس المال ، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والجدول (4 ــ 20) يبين ذلك.

جدول (4 – 20)

نتائج اختبار الاختلاف لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

	مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	متوسط مجموع المربعات MS	درجات الحرية DF	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*
طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية	بين المجموعات	0.000	0.000	2	0.000	1.000
	داخل المجموعات	0.000	0.000	7		
	المجموع	0.000		9		

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4 – 20) عدم وجود اختلاف دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" حيث كانت قيمة المُختبر الإحصائي (F) غير دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بقيمة بلغت (0.000). وعليه تقبل الفرضية العدمية (الصفرية) والتي تنص على:

لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)

ويرى الباحث أن هذه النتيجة منطقية حيث أن معظم الشركات الصناعية المساهمة العامة بغض النظر عن قيمة رأس مالها المدفوع أو المصرح به تقوم بالإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وبالذات معيار المحاسبة الدولي رقم "1" والمتعلق ببنود قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية في الشركات محل الدراسة.

الفرضية الفرعية الخامسة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

لاختبار هذه الفرضية استخدم تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA للتحقق من وجود اختلاف بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1". كما هو موضح في الجدول (4 – 21).

جدول (4 ــ 21)

المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

رأس المال			طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية
أقل من 15000000	2	المتوسط الحسابي	3.461
		الانحراف المعياري	0.000
من 15000000 ــ 50000000	4	المتوسط الحسابي	3.711
		الانحراف المعياري	0.290
أكثر من 51000000	4	المتوسط الحسابي	4.038
		الانحراف المعياري	0.492

يتضح من الجدول (4 ــ 21) أن أعلى المتوسطات الحسابية كان للمنشآت التي يزيد رأس مالها عن 51 مليون محل الدراسة. ولمعرفة دلالة هذا الاختلاف حسب رأس المال ، تم إجراء اختبار تحليل التباين الأحادي One Way ANOVA والجدول (4 ــ 22) يبين ذلك.

جدول (4 ــ 22)

نتائج اختبار الاختلاف لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1"

	مصدر التباين	مجموع المربعات SOS	متوسط مجموع المربعات MS	درجات الحرية DF	قيمة F المحسوبة	مستوى الدلالة Sig.*
طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية	بين المجموعات	0.487	0.244	2		
	داخل المجموعات	0.981	0.140	7	1.739	0.244
	المجموع	1.468		9		

يتبين من خلال النتائج الموضحة في الجدول (4 ــ 22) عدم وجود اختلاف دال إحصائياً عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) في طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" حيث كانت قيمة المُختبر الإحصائي (F) غير دالة عند مستوى الدلالة ($\alpha \leq 0.05$) بقيمة بلغت (1.739). وعليه تقبل الفرضية العدمية (الصفرية) والتي تنص على:

لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)

وهو ما يؤكد أن معظم الشركات الصناعية المساهمة العامة بغض النظر عن قيمة رأس مالها المدفوع أو المصرح به تقوم بالإلتزام بتطبيق المعايير المحاسبية وبالذات معيار المحاسبة الدولي رقم "1" والمتعلق بطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية في الشركات محل الدراسة.

والجدول (4–23) يلخص نتائج اختبار فرضيات الدراسة

جدول (4ـــ23)

ملخص نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية	نتيجة اختبار الفرضيات الإحصائية		نتيجة الفرضية الصفرية
	F المحسوبة	F الجدولية	
لا تشكل المعايير المحاسبية الدولية الثلاث (المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" ؛ المعيار المحاسبي الدولي رقم " 2 " ؛ المعيار المحاسبي الدولي رقم "16") مقداراً متساوياً من الأهمية النسبية بالشركات الصناعية المساهمة العامة مجتمع الدراسة	-	-	قبول
لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)	0.806	4.737	قبول
لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)	0.091	4.737	قبول
وجود اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)	6.307	4.737	رفض

جدول (4ــ23)

ملخص نتائج اختبار الفرضيات

الفرضية	نتيجة اختبار الفرضيات الإحصائية		نتيجة الفرضية الصفرية
	F المحسوبة	F الجدولية	
لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)	0.000	4.737	قبول
لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05)	1.739	4.737	قبول

والجداول (4ــ24) ، (4ــ25) ، (4ــ26) يلخص أسماء الشركات محل الدراسة ومدى إلتزامها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية (المعيار المحاسبي الدولي "1" المتعلق بـ عرض القوائم المالية؛ المعيار المحاسبي الدولي "2" المتعلق بـ المخزون؛ المعيار المحاسبي الدولي "16" المتعلق بـ المعدات والممتلكات والمصانع) .

جدول (4ـــ24)

أسماء الشركات محل الدراسة ومدى إلتزامها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية رقم "1"

المعيار المحاسبي / الشركات	رأس المال	معدل التطبيق للمعيار المحاسبي رقم "1"	مستوى التطبيق للمعيار المحاسبي رقم "1"
مجمع الشرق الاوسط للصناعات الهندسية	100.000.000	3.88	يطبق لثلاث سنوات
البوتاس العربية	83.317.500	3.19	يطبق لسنتين
مناجم الفوسفات الاردنية	75.000.000	3.70	يطبق لثلاث سنوات
مصانع الاسمنت الاردنية	60.444.460	3.75	يطبق لثلاث سنوات
حديد الاردن	35.000.000	3.42	يطبق لثلاث سنوات
مصفاة البترول الاردنية	32.000.000	3.69	يطبق لثلاث سنوات
مصانع الاجواخ الاردنية	15.000.000	3.95	يطبق لثلاث سنوات
مصانع الاتحاد لانتاج التبغ والسجائر	15.000.000	3.89	يطبق لثلاث سنوات
مصانع الخزف الاردنية	7.500.000	3.63	يطبق لثلاث سنوات
العربية لصناعة الالمنيوم	6.750.000	3.72	يطبق لثلاث سنوات

نلاحظ من الجدول (4ـــ24) أن معظم الشركات تطبق لثلاث سنوات وأن هنالك شركة واحدة تطبق لسنتين ولا يوجد أي من الشركات أعلاه محل الدراسة ملتزمة إلتزام تام بتطبيق متطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (1) وهذا يدل على أنه لا يوجد إلتزام تام.

جدول (4ــ25)

أسماء الشركات محل الدراسة ومدى إلتزامها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية رقم "2"

المعيار المحاسبي / الشركات	رأس المال	معدل التطبيق للمعيار المحاسبي رقم "2"	مستوى التطبيق للمعيار المحاسبي رقم " 2"
مجمع الشرق الاوسط للصناعات الهندسية	100.000.000	3.00	يطبق لسنتين
البوتاس العربية	83.317.500	3.00	يطبق لسنتين
مناجم الفوسفات الاردنية	75.000.000	4.00	يطبق لثلاث سنوات
مصانع الاسمنت الاردنية	60.444.460	4.38	يطبق لأربع سنوات
حديد الاردن	35.000.000	3.75	يطبق لثلاث سنوات
مصفاة البترول الاردنية	32.000.000	2.75	يطبق لسنتين
مصانع الاجواخ الاردنية	15.000.000	3.50	يطبق لثلاث سنوات
مصانع الاتحاد لانتاج التبغ والسجائر	15.000.000	3.50	يطبق لثلاث سنوات
مصانع الخزف الاردنية	7.500.000	3.50	يطبق لثلاث سنوات
العربية لصناعة الالمنيوم	6.750.000	3.50	يطبق لثلاث سنوات

نلاحظ من الجدول (4ــ25) أن أغلبية الشركات وبنسبة (60%) تطبق لثلاث سنوات وأن ما نسبته (30%) تطبيق لسنتين ويوجد شركة واحدة وهي مصانع الاسمنت الاردنية ملتزمة بالتطبيق لمتطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (2) لأربع سنوات.

جدول (4ــ26)

أسماء الشركات محل الدراسة ومدى إلتزامها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية رقم "16"

المعيار المحاسبي / الشركات	رأس المال	معدل التطبيق للمعيار المحاسبي رقم "16"	مستوى التطبيق للمعيار المحاسبي رقم "16"
مجمع الشرق الاوسط للصناعات الهندسية	100.000.000	2.88	يطبق لسنتين
البوتاس العربية	83.317.500	2.81	يطبق لسنتين
مناجم الفوسفات الاردنية	75.000.000	3.56	يطبق لثلاث سنوات
مصانع الاسمنت الاردنية	60.444.460	2.81	يطبق لسنتين
حديد الاردن	35.000.000	3.69	يطبق لثلاث سنوات
مصفاة البترول الاردنية	32.000.000	2.81	يطبق لسنتين
مصانع الاجواخ الاردنية	15.000.000	2.56	يطبق لسنة واحدة
مصانع الاتحاد لانتاج التبغ والسجائر	15.000.000	3.31	يطبق لسنتين
مصانع الخزف الاردنية	7.500.000	3.56	يطبق لثلاث سنوات
العربية لصناعة الالمنيوم	6.750.000	3.56	يطبق لثلاث سنوات

نلاحظ من الجدول (4ــ26) أن معظم الشركات يترواح مدى التطبيق فيها من سنتين إلى ثلاث سنوات وأن هنالك شركة واحدة تطبق لسنة واحدة ولا يوجد أي من الشركات أعلاه محل الدراسة ملتزمة إلتزام تام بتطبيق متطلبات الإفصاح المنصوص عليها بالمعيار المحاسبي الدولي رقم (16) وهذا يدل على أنه لا يوجد إلتزام تام. وعلى الرغم من وجود تفاوت في رأس المال في كل من شركة الخزف والتي يبلغ رأسمالها 7.500 مليون وشركة الالمنيوم والتي يبلغ رأسمالها 6.750 مليون إلا انها كانت ملتزمة بالتطبيق لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) لثلاث سنوات. وعلى نقيض من ذلك نجد أن شركة الاجواج

والتي يبلغ رأسمالها 15 مليون إلا أن تطبيقها كان لسنة واحدة، وهو ما يدل على عدم إلتزامها بتطبيق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (16).

الفصل الخامس

النتائج والتوصيات

(5- 1) : النتائج

بعد أن تم إجراء الدراسة الاختبارية على الشركات محل الدراسة ، تم التوصل إلى النتائج الآتية:

1. تقوم الشركات الصناعية محل الدراسة بالإفصاح والتطبيق لبنود قائمة المركز المالي لثلاث سنوات وبمتوسط حسابي (3.73).
2. تقوم الشركات الصناعية محل الدراسة بالإفصاح والتطبيق لبنود قائمة الدخل لثلاث سنوات وبمتوسط حسابي (3.56).
3. تقوم الشركات الصناعية محل الدراسة بالإفصاح والتطبيق لبنود قائمة حقوق المساهمين لسنتين وبمتوسط حسابي (3.28).
4. تقوم الشركات الصناعية محل الدراسة بالإفصاح والتطبيق للإيضاحات لثلاث سنوات وبمتوسط حسابي (3.79).
5. تقوم الشركات الصناعية محل الدراسة بالإفصاح والتطبيق لبنود قائمة التدفقات النقدية لثلاث سنوات وبمتوسط حسابي (4.2).
6. تقوم الشركات الصناعية محل الدراسة بالإفصاح والتطبيق للمخزون لأربع سنوات وبمتوسط حسابي (4.36).
7. تقوم الشركات الصناعية محل الدراسة بالإفصاح والتطبيق بالممتلكات والمعدات والمصانع لثلاث سنوات وبمتوسط حسابي (3.93).

8. بلغت نسبة التفسير الإجمالية للمعايير المحاسبية الثلاث المعتمد في الدراسة الحالية بالشركات الصناعية المساهمة العامة مجتمع الدراسة بلغت (59.731٪). وأن المعيار المحاسبي الدولي الأول فسر ما نسبته (43.484٪). فيما فسر المعيار المحاسبي الدولي الثاني ما نسبته (6.270٪). وأخيراً، فسر المعيار المحاسبي الدولي السادس عشر الأول ما نسبته (9.977٪).

9. لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

10. لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

11. وجود اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

12. لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

13. لا يوجد اختلاف ذو دالة إحصائية لطبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في

رأس المال وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

(5- 2): التوصيات

بالإستناد إلى ما قام به الباحث من خلال هذه الدراسة وعلى ضوء النتائج التي تم التوصل إليها، تم وضع التوصيات التالي:

1. الإهتمام بالإفصاح عن والتطبيق لكل من البنود التالية الاصول غير الملموسة ؛ جملة المطلوبات طويلة الاجل ؛ الاصول والالتزامات الضريبية ؛ الالتزامات غير المتداولة المنتجة للفائدة ؛ الحسابات النظامية ؛ فروقات اعادة التقييم للاستثمارات المحتفظ بها ؛ حقوق الاقلية ؛ عدد الاسهم الصادرة ؛ مطابقة لعدد الاسهم غير المسددة ؛ الحقوق والافضليات والقيود الخاصة ؛ اسهم المنشاة التي تملكها المنشاة والتي تعتبر جزء من متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول والمرتبطة ببنود قائمة المركز المالي.
2. الإهتمام بالإفصاح عن والتطبيق لكل من البنود التالية مصروف التمويل ؛ حصة الشركة الزميلة ؛ البنود غير العادية ؛ الخسارة غير المحققة من هبوط دائم في قيمة الاستثمارات ؛ حصة الاقلية والتي تعتبر جزء من متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول والمرتبطة ببنود قائمة الدخل.
3. الإهتمام بالإفصاح عن والتطبيق لكل من البنود التالية الاثر التراكمي لتغيير السياسة المحاسبية ؛ الاثر الناتج عن تصحيح اخطاء اساسية لسنوات سابقة ؛ حقوق الاقلية ؛ المكاسب/الخسائر غير المتحققة من اعادة تقييم الاستثمارات المحتفظ بها ؛ المكاسب/الخسائر غير المتحققة من اعادة تقييم الاستثمارات المحتفظ بها لحين الاستحقاق والتي تعتبر جزء من متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول والمرتبطة ببنود قائمة حقوق المساهمين.

4. الإهتمام بالإفصاح عن والتطبيق لكل من البنود التالية تقديم المعلومات الاضافية الضرورية غير المعروضة ؛ الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ؛ معلومات المحاسبة الاجتماعية والتي تعتبر جزء من متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول والمرتبطة ببنود الإيضاحات.

5. الإهتمام بالإفصاح عن والتطبيق لكل من البنود التالية صافي التدفق النقدي من جميع المصادر والتي تعتبر جزء من متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الأول والمرتبطة ببنود قائمة التدفقات النقدية.

6. الإهتمام بالإفصاح والتطبيق عن القيمة المرحلة للمخزون المرهون كضمان للالتزامات والتي تعتبر جزء من متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الثاني والمرتبطة بالمخزون.

7. الإهتمام بالإفصاح والتطبيق عن مبلغ النفقات المعترف بها في المبلغ المسجل لبند الممتلكات والمصانع والمعدات في سياق انشائه ؛ وعن مبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك الممتلكات او المصانع او المعدات والتي تعتبر جزء من متطلبات المعيار المحاسبي الدولي الثاني والمرتبطة بالممتلكات والمعدات والمصانع.

قائمة المراجع

أولاً : المراجع العربية

ثانياً : المراجع الأجنبية

أولاً: المراجع العربية

1. أبو نصار ، محمد وحميدات ، جمعة (2009) . "**معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية الجوانب النظرية والعملية** . ط2 ، عمان : دار وائل للنشر .

2. احمد ، عبدالناصر شحده السيد (2008) ."**الاهمية النسبية للنسب المالية المشتقه من قائمة التدفقات النقدية قي تقييم السيولة وجودة الارباح وذلك من وجهة نظر محللي الائتمان في البنوك التجارية الاردنية ومحللي الاوراق المالية في بورصة عمان** ". رسالة ماجستير غير منشورة كلية العلوم الادارية والمالية ، جامعة الشرق الاوسط للدراسات العليا ، عمان .

3. باشيخ ، عبداللطيف (2009) " **كيفية استثمار المعلومات المحاسبية في سوق الاسهم** " ، ورقة عمل مقدمة إلى ندوة دور المعلومات المحاسبية في تنشيط سوق الاوراق المالية ، جامعة الملك سعود ، 14- 15 ذو القعدة ، الموافق 5- 6 ديسمبر ، ص ص 1- 17 .

4. البراد، شريف ،(2008) ، " **مدى تأثر أسعار أسهم الشركات بالإفصاح المالي وغير المالي** " ، دراسة تطبيقيه على سوق الأسهم السعودية ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس ، العدد الثاني، الجزء الثاني ، ص 537 .

5. بوشليح ، محمد (2008) . "**مدى التزام البنوك الاردنية بتطبيق مبادئ حاكمية الشركات** " رسالة ماجستير غير منشورة ، عمادة البحث العلمي والدراسات العليا ، جامعة العلوم التطبيقية الخاصة ، عمان .

6. تركي ، محمود ابراهيم (1993) ."**تحليل التقارير المالية**" . الرياض : عمادة شؤون المكتبات ، جامعة الملك سعود .

7. جرن ، بسام،(2003م) " **أهمية التقارير المالية المرحلية للشركات المساهمة الصناعية الأردنية بالنسبة لقرارات المستثمر في بورصة عمان** " رسالة ماجساير غير منشورة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا .

8. الحسيني، محمد أحمد (1413هـ) ، **" مدى تطبيق الإفصاح عن العناصر غير العادية (العرضية) بقائمة الدخل طبقاً لمعيار العرض والإفصاح العام في المملكة العربية السعودية"**، مجلة الإدارة العامة العدد 75 ، الرياض ، ص127 – 167 .

9. حماد ، طارق عبد العال (2006)، **نموذج مقترح لقياس مستوى الشفافية في ضوء خصائص المنشآت في البيئة المصرية" دراسة ميدانية** "مجلة الفكر المحاسبي ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول، السنة العاشرة يونيو ، ص 99– 183 .

10. حمد ، محمد (2005) . "**دمر الإفصاح المحاسبي وأهمية في ظل تطبيق معايير المحاسبة المصرية** " رسالة ماجستير غير منشورة ، كلية التجارة ، جامعة قناة السويس .

11. حميدات ، جمعة (2004) "**مدى التزام الشركات الصناعية المدرجة في بورصة عمان بمعايير الافصاح الواردة في معايير المحاسبة الدولية وتعليمات هيئة الاوراق المالية** " . اطروحة دكتوراه غير منشورة ، كلية الدراسات الادارية والمالية العليا –قسم المحاسبة ، جامعة عمان العربية للدراسات العليا . عمان ، الاردن .

12. حنان ، رضوان حلوة (2003) ، " **النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير دراسة معمقه في نظرية المحاسبة** " . عمان : دار وائل للنشر .

13. خشارمة ، حسين علي (1999) ، " **تحليل مستوى الإفصاح في الشركات المساهمة الأردنية – دراسة ميدانية** "مركز الدراسات الأردنية ، جامعة اليرموك ، الأردن ، ص1- 70 .

14. خوري ، نعيم سابا ، (2002) ، "**انهيار انرون وتدعياتة على البيئة المحاسبية " ،** مجلة البنوك في الأردن ، المجلد (21) ، العدد الخامس ، عمان ، الأردن ، حزيران ، ص ص (36- 40).

15. زيود، لطيف ، واخرون (2006) . **الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية للمصاريف وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (30)** : حالة تطبيقية في المصرف التجاري السوري . مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية ، سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (28) العدد (2) 197- 217

16. الشاهد ، محمد سمير (2000) . قواعد إعداد وتصوير القوائم المالية للبنوك وفقا للمعايير الدولية، **منشورات اتحاد المصارف العربية** .

17. صيام ، وليد (2006) "**أهمية تطبيق المعيار المحاسبي الدولي (32) (الأدوات المالية : الإفصاح والعرض) وتأثيره على عرض القوائم المالية في البنوك التجارية الأردنية**" ، المؤتمر العلمي الخامس (الاتجاهات الدولية الحديثة في منظمات الأعمال :التحديات والفرص والأفاق) كلية الاقتصاد ، جامعة الزرقاء الأهلية خلال الفترة 27- 29 / 11 ، عمان الأردن .

18. عبدالملك ، أحمد رجب (2006)، "**إطار مقترح للتقارير المالية المنشورة في ظل تحقيق الشفافية المنشودة ببورصة الأوراق المالية**" ، المجلة العلمية للبحوث التجارية ، كلية التجارة وإدارة الأعمال ، جامعة حلوان ، 69، حلوان عدد ، ص 13- 69 .

19. الفضل ، مؤيد محمد ، (2001) "**العلاقة بيت الإفصاح المحاسبي وكل من حجم الشركة وأسعار أسهمها في السوق المالية ونوع نشاطها : دراسة ميدانية في العراق**" ، مجلة الإداري مسقط ، السنة 23، العدد 84، آذار ، ص ص (57– 91) .

20. قصاص ، خليل (2003)، " **أثر الإفصاح في القوائم المالية للبنوك التجارية الأردنية على قرارات المستثمر في بورصة في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم (39)** " رسالة ماجستير غير منشورة ، جامعة عمان العربية عمان .

21. مارق ، سعد (2009) . "**قياس مستوى الإفصاح الاختياري في التقارير الماليه المنشورة للشركات المساهمة السعودية** "، منشورات جامعة الملك خالد ، أبها .

22. مطر ، محمد ، والسويطي ، موسى (2008) "**التأصيل النظري للمارسات المهنية المحاسبية في مجالات : القياس ، العرض ، الإفصاح** " . ط2 ، عمان : دار وائل للنشر .

23. مطر ، واخرون (1996م) ."**نظرية المحاسبة واقتصاد المعلومات . الاطار الفكري وتطبيقاته العملية** " عمان : دار حنين للنشر والتوزيع .

24. مطر ، محمد (1988) . "**الأهمية النسبية للبيانات المالية المدققة الصادرة عن الشركات المساهمة بدولة الكويت كمصدر للمعلومات لمتخذي قرارات الاستثمار وقرارات الإقراض**" ، مجلة دراسات ، الجامعة الأردنية ،المجلد الخامس عشر ، العدد الثاني ، ص ص 23 – 65 .

25. مطر ، محمد (1993) . " **تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة العامة الأردنية في ضوء الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية** " . مجلة دراسات(العلوم الإنسانية) ، المجلد 20 أ ، العدد 12 ، ص 116– 169 .

26. مطر، محمد (2010) ."**مبادئ المحاسبة المالية: الدورة المحاسبية ومشكلات الاعتراف والقياس والإفصاح**". ط4، عمان: دار وائل للنشر.

27. مطر، محمد، ونور، عبد الناصر (2008). عنوان " **طبيعة وحدود الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية للمنشات الصغيرة والمتوسطة الحجم** "المؤتمر العلمي المهني الدولي الثامن " للفترة ما بين 18– 19 تشرين الأول ، جمعية المحاسبين القانونين الأردنيين عمان – الأردن .

28. **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونين (الأردن)** 2009.

29. **المملكة الأردنية الهاشمية ، قانون الشركات الأردني رقم 22 لسنة 1997 المعدل بقانون رقم (40) لسنة (2002)** .

30. **المملكة الأردنية الهاشمية ، قانون سوق عمان المالي رقم (31) لعام** 1976.

31. المهندي ، محمد عبدالله (2004) ."**أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم** " ، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة آل البيت ، المفرق ، الأردن.

32. الناغي ، محمود السيد (2007) ، "**أسس المحاسبة : التأصيل وأطار التطبيق** . المنصورة المكتبة العصرية.

33. الناغي ، محمود السيد (2007) ، "**الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة** " المنصورة : المكتبة العصرية .

34. نور، عبد الناصر؛ وإبراهيم، مظمي، (2010)، "**المحاسبة المتوسطة**"، الطبعة الاولى، دار المسيرة للنشر والتوزيع، عمان: الأردن.

ثانياً: المراجع الأجنبية

35. AL- shayeb ، Abdulrahman M . (2003) ،"*Corporate Financial Reporting in the united of Arab Emirates"* ***Arab Journal Administrative Sciences*** *، Vol . 10 ، No .1 ، pp . (109 – 125).*

36- Benjamin، T. Y. K.، P. K. Au-Yeung (1990)، M. C. M. Kwok، and L. C. W. Lau، **""*Non-compliance with Disclosure Requirements in Financial Statements: The Case of Hong Kong Companies."*** *International Journal of Accounting، Vol. 25، No. 2، 99-112* .

37- Corala Frostand Grace Pawnall، (1994*) " Accounting Disclosure Practice in the United States and United Kingdom"،* ***Journal of Accounting Research****. Vol.32، No.1، spring، USA.PP75-102*

38- Frank،b.g.،&Thomas ،H.، (2004) *"On the value of transparency in agencies with renegotiation",* ***Journal of Accounting research*****"** vol.42 ، no5 ، December ، p.871.

39- Marilyn Vito, Gurprit Chhatwal, Francis Thomas (2007). "*Reading Financial Statements For Better Investment Decisions* **" Journal Of Taxation Of Investments** , Vol . 24 , no (2), pp 117-130 .

40-*International accounting standards committee، (1993)،* ***international accounting standards (IAS), London.***

41- Joshi ، Premlal and Jawaher AL- mudhahki،(2001) "E*mpirica study of compliance with international Accounting standards (IAS-1) ، By stock Exchange listed companies in Bahrin"* ***Journal of financial management and Analysis*** *Vol. 14 ، No . 2 ، pp (43-54)*.

42- Johnson ،w.، & Revsine, l.(1988)، **Financial** reporting standards ،agency،costs and shareholder intervention، ***Journal of Accounting literature***، vol.7، pp.101-110.

43- Rieger ، J . ، (May ،2002) " ***Secondsouth – Eastern Europe corporate Govenance Roundtable : Transparency And Disclosure*** " ، World ، Bank ، pp . 1-7 **.**

44- Robert ،M .V. (2005), "Clear as glass: transparent financial reporting***", Healthcare Financial Management,*** Aug،vol.59 ،pp.58-65.

45- Suwaidan ، michiel and ritab EL-khouri ، (july 2000) *" An Empirical Examination of the relation ship between increased disclosure in Jordanian industrial corporate annual report and risk*"، **Dirasat ، the Deanship of Academic research** ، university of Jordan vol . 27 : 467-476.

قائمة الملاحق

أولاً : أسماء الشركات الصناعية المساهمة العامة محل الللدراسة

ثانياً : الجداول الإحصائية لنتائج إختبار فرضيات الدراسة المعتمدة

الملحق (1)

أسماء الشركات الصناعية المساهمة العامة محل اللدراسة

أسماء الشركات	رأس المال
مجمع الشرق الاوسط للصناعات الهندسية	100.000.000
البوتاس العربية	83.317.500
مناجم الفوسفات الاردنية	75.000.000
مصانع الاسمنت الاردنية	60.444.460
حديد الاردن	35.000.000
مصفاة البترول الاردنية	32.000.000
مصانع الاجواخ الاردنية	15.000.000
مصانع الاتحاد لانتاج التبغ والسجائر	15.000.000
مصانع الخزف الاردنية	7.500.000
العربية لصناعة الالنيوم	6.750.000

الملحق (2)

الجداول الإحصائية لنتائج إختبار فرضيات الدراسة المعتمدة

الفرضية الفرعية الأولى

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة الدخل الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

Descriptives

sumB

	N	Mean	Std. Deviation
1.00	2	3.6364	.12856
2.00	4	3.7727	.17408
3.00	4	3.3182	.76241
Total	10	3.5636	.50307

ANOVA

sumB

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.426	2	.213	.806	.484
Within Groups	1.851	7	.264		
Total	2.278	9			

الفرضية الفرعية الثانية

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة المركز المالي الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

Descriptives

sumA

	N	Mean	Std. Deviation
1.00	2	3.6800	.16971
2.00	4	3.7100	.30876
3.00	4	3.7800	.32904
Total	10	3.7320	.27001

ANOVA

sumA

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.017	2	.008	.091	.914
Within Groups	.640	7	.091		
Total	.656	9			

الفرضية الفرعية الثالثة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة حقوق الملكية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

Descriptives

sumC

	N	Mean	Std. Deviation
1.00	2	3.7000	.14142
2.00	4	3.5750	.53151
3.00	4	2.7750	.17078
Total	10	3.2800	.54528

ANOVA

sumC

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	1.721	2	.861	6.307	.027
Within Groups	.955	7	.136		
Total	2.676	9			

(I) capital	(J) capital	Mean Difference (I-J)	Std. Error	Sig.	95% Confidence Interval	
					Lower Bound	Upper Bound
1.00	2.00	.12500	.31988	.708	-.6314	.8814
	3.00	.92500*	.31988	.023	.1686	1.6814
2.00	1.00	-.12500	.31988	.708	-.8814	.6314
	3.00	.80000*	.26118	.018	.1824	1.4176
3.00	1.00	-.92500*	.31988	.023	-1.6814	-.1686
	2.00	-.80000*	.26118	.018	-1.4176	-.1824

*. The mean difference is significant at the .05 level.

الفرضية الفرعية الرابعة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في معلومات قائمة التدفقات النقدية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" **عند مستوى دلالة** (0.05).

Descriptives

sumE

	N	Mean	Std. Deviation
1.00	2	4.2000	.00000
2.00	4	4.2000	.00000
3.00	4	4.2000	.00000
Total	10	4.2000	.00000

ANOVA

sumE

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.000	2	.000	.000	1.000
Within Groups	.000	7	.000		
Total	.000	9			

الفرضية الفرعية الخامسة

لا توجد فروق ذات دلالة إحصائية بين طبيعة وحدود الإفصاح المطلوب في المعلومات المدرجة في الملاحظات والإيضاحات المرفقة بالبيانات المالية الصادرة عن المنشآت الصناعية حسب الإختلاف في رأس المال هذه الشركات وفقاً لقواعد الإفصاح المنصوص عليها في المعيار المحاسبي الدولي رقم "1" عند مستوى دلالة (0.05).

Descriptives

sumD

	N	Mean	Std. Deviation
1.00	2	3.4615	.00000
2.00	4	3.7115	.29038
3.00	4	4.0385	.49255
Total	10	3.7923	.40388

ANOVA

sumD

	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	.487	2	.244	1.739	.244
Within Groups	.981	7	.140		
Total	1.468	9			